

Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen im KStG auf dem Prüfstand des Verfassungsrechts

*Verstößt das teilweise Abzugsverbot des § 12
Abs 1 Z 7 KStG gegen den Gleichheitssatz?*

DIMITAR HRISTOV / PATRICK PLANSKY / GERNOT RESSLER

A. DIE ORGANISATIONSSTRUKTUR IN DER SE UND DER ÖSTERREICHISCHEN AG

Am 8. 11. 2004 traten die SE-VO¹⁾ und das diese ergänzende SEG²⁾ in Kraft, wodurch es in Österreich erstmals möglich wurde, ein Unternehmen in der Form einer supranationalen Kapitalgesellschaft – der Societas Europea – zu betreiben. Durch das Wahlrecht,³⁾ die Organisation der SE nach dualistischem oder monistischem Führungsstil einzurichten, wird es durch die SE-VO und das SEG in Österreich wieder möglich,⁴⁾ AGen⁵⁾ mit monistischer Organisationsstruktur zu errichten.⁶⁾

Gem § 39 Abs 1 SEG kommt dem Verwaltungsrat einer SE bei monistischer Organisationsverfassung die Unternehmensleitung zu, wobei § 39 Abs 2 bis 5 SEG zwingende Leitungskompetenzen des Verwaltungsrates festlegt.⁷⁾ Die Leitungskompetenzen umfassen inhaltlich die Planungs- und Steuerungsverantwortung, die Führung des Personalwesens, die Organisationsverantwortung, die Finanzhoheit, die Einrichtung eines Informationswesens und die Überwachung des Unternehmens.⁸⁾ Dem Verwaltungsrat kommt also eine Doppelfunktion zu. Einerseits obliegen ihm im Rahmen der Unternehmensleitung va Lenkungs- und Kontrollbefugnisse, andererseits die Geschäftsführung der SE. Von dieser Oberleitung der Gesellschaft ist – wie schon § 39 SEG andeutet – die schlichte Geschäftsführung zu unterscheiden, die ja auch gesondert in §§ 40 und 56 SEG näher geregelt ist, das laufende Tagesgeschäft im Allgemeinen umfasst⁹⁾ und prinzipiell gem § 56 den geschäftsführenden Direktoren zugewiesen ist. Die begriffliche Unterscheidung von Geschäftsleitung und Geschäftsführung, der im Rahmen der monistischen SE für die Abgrenzung der Aufgabenbereiche von Verwaltungsrat und geschäftsführenden Direktoren eine große Bedeutung zukommt, findet sich auch in § 12 Abs 1 Z 7 KStG. Ob ihr im KStG allerdings dieselbe große Bedeutung wie im Rahmen einer monistisch geführten SE nach dem SEG zukommt, wird noch abzuklären sein.

Wird hingegen die SE dualistisch organisiert, ist die Situation weitgehend mit der einer österreichischen AG vergleichbar.¹⁰⁾ Für diese normiert § 86 AktG, dass verpflichtend ein Aufsichtsrat zu bestellen ist. Zentraler Bestandteil der Organisationsverfassung des Aktienrechts ist das in § 90 AktG nor-

mierte Verbot der Zugehörigkeit zum Aufsichtsrat und zum Vorstand derselben AG. Eine AG ist daher im dualistischen Führungsstil zu führen. Die Kompetenzen des Vorstandes sind getrennt von denen des Aufsichtsrates. Der Vorstand hat gem § 70 Abs 1 AktG „unter eigener Verantwortung die Gesellschaft zu leiten [...]“¹¹⁾ wohingegen gem § 95 AktG die wesentlichsten Aufgaben des Aufsichtsrates in der Überwachung der Geschäftsführung liegen (§ 95 AktG).¹²⁾ Dennoch gehen die Kompetenzen und auch die Pflichten des Aufsichtsrates weit über die bloße Überwachung hinaus. So hat der Aufsichtsrat zB bei den in § 95 Abs 5 AktG bezeichneten Geschäften seine Zustimmung zu erteilen. Dadurch wirkt der Aufsichtsrat mittelbar auch an der Geschäftsführung mit. Zu erwähnen ist weiters, dass der begrifflichen Unterscheidung von Geschäftsführung und Geschäftsleitung bei einer dualistischen SE oder AG – im Gegensatz zur

Mag. Dimitar Hristov, Mag. Patrick Plansky und Mag. Gernot Ressler sind Assistenten und Lehrbeauftragte am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht und Mitarbeiter im Spezialforschungsbereich „International Tax Coordination“.

- 1) VO (EG) 2157/2001 des Rates v 8. 10. 2004 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (Société Européenne – SE), ABl L 294/1 ff v 10. 11. 2001.
- 2) Art I GesRÄG 2004, BGBl I 2004/67.
- 3) Siehe Art 38 SE-VO iVm §§ 38 ff SEG.
- 4) Kals in Doralt/Nowotny/Kals (Hrsg), Aktiengesetz (2003) § 86 Tz 4.
- 5) Siehe Art 3 Abs 1 SE-VO.
- 6) Hirte, Die Europäische Aktiengesellschaft – ein Überblick nach Inkraft-Treten der deutschen Ausführungsgesetzgebung (Teil II), DStR 2005, 700 (700 ff); Kals/Greda, Die Europäische Aktiengesellschaft (SE), eastlex 2005, 87 (90); Kals/Greda, Die Europäische Gesellschaft (SE) österreichischer Prägung nach dem Ministerialentwurf, GesRZ 2004, 91 (100 ff); Kals/Greda in Kals/Hügel (Hrsg), Europäische Aktiengesellschaft SE-Kommentar (2004) §§ 34 ff; Prändl/Sammer, Das monistische System in der Europäischen Aktiengesellschaft (SE), GeS 2004, 300 (300 ff); Reich-Robruwig, Die Europäische Aktiengesellschaft (SE), ecolx 2004, 760 (761).
- 7) Vgl dazu Kals/Greda in Kals/Hügel, SE § 39 Tz 1 ff.
- 8) Vgl Kals/Greda in Kals/Hügel, SE § 39 Tz 6 ff.
- 9) Vgl Kals/Greda in Kals/Hügel, SE §§ 39 Tz 5, 40 Tz 13 ff, 56 Tz 5 f.
- 10) Vgl dazu die §§ 35 ff SEG; weiters Kals/Greda in Kals/Hügel, SE § 35 Tz 1. In der Folge wird aus Vereinfachungsgründen nur die AG als Vergleich zur SE herangezogen werden und nicht die nach § 29 GmbHG aufsichtsratspflichtige GmbH oder Gen, da bei letzteren die steuerliche Behandlung von Aufwendungen für Aufsichtsratsvergütungen mit denen einer AG identisch ist.
- 11) Nowotny in Doralt/Nowotny/Kals, AktG § 70 Tz 1 ff; weiters auch Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts⁵ (1990) 227 ff.
- 12) Siehe dazu Kals in Doralt/Nowotny/Kals, AktG § 85 Tz 1 ff.

monistischen SE – keine große Bedeutung beigemessen wird.¹³⁾

B. DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG VON VERGÜTUNGEN AN AUFSICHTS- UND VERWALTUNGSRÄTE

1. RECHTSLAGE VOR DEM ABGÄG 2004

Gem § 12 Abs 1 Z 7 KStG 1988 sind Aufwendungen für Vergütungen, die an Mitglieder eines Aufsichts- oder Verwaltungsrates oder an eine andere mit der Überwachung der Geschäftsführung betraute Person entrichtet werden, zur Hälfte nicht abzugsfähig. Der historische Grund des (teilweisen) Abzugsverbotes hat seinen Ursprung in Deutschland und liegt darin, dass zu Beginn des 20. Jahrhunderts (!) die Tätigkeit eines Aufsichtsrates als nicht besonders tätigkeitintensiv, dafür aber reichlich entlohnt angesehen wurde.¹⁴⁾ Daraufhin wurde als in „sozialer Beziehung vernehmend wirkende Maßnahme“¹⁵⁾ eine „Stempelabgabe“ von 8% zu Lasten der Aufsichtsräte auf die entrichteten Aufsichtsratsvergütungen erhoben.¹⁶⁾ Diese steuerliche Zusatzbelastung für Aufsichtsratsmitglieder wurde mit der Novellierung des dKVStG 1925 gestrichen; stattdessen sollten nunmehr gem § 17 Nr 4 dKStG 1925 bei der Einkommensermittlung von Erwerbsgesellschaften Aufwendungen für Vergütungen jeder Art, die an die zur Überwachung der Geschäftsführung bestellten Personen bezahlt wurden, nicht abgezogen werden dürfen. Dieses gänzliche Abzugsverbot wurde 1934 auf alle Körperschaftsteuerpflichtigen Gebilde erweitert und 1977 in ein Hälfteabzugsverbot umgewandelt, das heute noch in § 10 Nr 4 dKStG besteht.¹⁷⁾ In Österreich wurde mit der Steuerreform 1988¹⁸⁾¹⁹⁾ die rigide Bestimmung des § 16 Z 4 öKStG 1966, die noch ein gänzlichliches Abzugsverbot normierte, an die deutsche § 10 Nr 4 dKStG 1977 angepasst und gemildert. Als Grund für die Ausweitung der Abzugsfähigkeit wurde die erforderliche Anpassung an die erhöhten Zustimmungsvorbehalte des Aufsichtsrates – und somit Mitwirkungsrechte in der Oberleitung – in § 95 Abs 5 AktG²⁰⁾ genannt.²¹⁾

Als weiterer Beweggrund für das teilweise Abzugsverbot wird aber auch die besondere Nähe von Aufsichtsräten zur Gesellschafterosphäre genannt.²²⁾ Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass es sich bei Aufsichtsratsvergütungen grundsätzlich um Betriebsausgaben,²³⁾ die in keinerlei Verbindung mit der Einkommensverwendung nach § 8 Abs 2 KStG stehen, handelt, da die Gesellschaft in der Regel zur Einrichtung eines Aufsichtsorgans verpflichtet ist und dem Aufsichtsratsmitglied nach Maßgabe des § 98 AktG eine entsprechende Vergütung zusteht. Auch aus systematischen Gründen liegt ein Vergleich von Aufsichtsratsvergütungen mit den Bezügen eines geschäftsleitenden Organs näher als der Vergleich mit den Dividendenbezügen eines Anteilseigners.²⁴⁾ Der letztgenannte Vergleich wurde daher auch im Schrifttum wiederholt kritisiert.²⁵⁾

Der Empfängerkreis der Aufsichtsratsvergütungen ist sehr weit gezogen. Er umfasst unabhängig von der Bezeichnung²⁶⁾ sämtliche mit der Überwachung be-

auftragte Personen. § 12 Abs 1 Z 7 1. S KStG führt dabei exemplarisch die Bezeichnungen „Aufsichtsrat“ und „Verwaltungsrat“ an.²⁷⁾ Der bisherige Anwendungsbereich des Begriffes „Verwaltungsrat“ umfasst hierbei vermutlich vor allem Aufsichtsorgane von Sparkassen iSd SparkassenG.²⁸⁾ Der Wortlaut könnte allerdings auch das teilweise Abzugsverbot von überwachend agierenden Organen monistisch organisierter Gesellschaften nach ausländischem Recht mit inländischer Betriebsstätte rechtfertigen. Ebenso weit wie der Empfängerkreis ist auch der Vergütungsbe- griff, wonach sämtliche Vergütungen umfasst sind, also auch Vorteile wie Pensionszusagen.²⁹⁾

2. RECHTSLAGE NACH DEM ABGÄG 2004

Mit dem AbgÄG 2004³⁰⁾ hat der Gesetzgeber auf die beschriebenen gesellschaftsrechtlichen Entwicklun-

13) *Kals/Greda* in *Kals/Hügel*, SE § 39 Tz 5.

14) So der Tenor in Drucksache Nr 359, Bericht der VI. Kommission betreffend Änderung des Reichsstempelgesetzes, Teil E, Berichterstatte Abgeordneter *Nacken*, Reichstag, 11. Legislaturperiode, II. Session 1905/1906, 3913 (3943 ff).

15) Vgl dazu den Bericht der VI. Kommission, 3943.

16) Siehe dazu RGBI 1906, Gesetz betreffend die Ordnung des Reichshaushalts und die Tilgung der Reichsschuld vom 3. 6. 1906, Anlage 3, Gesetz wegen Änderung des Reichsstempelgesetzes, 620 (646).

17) Zur historischen Entwicklung zB *Hollatz* in *Hermann/Heuer/Raupach* (Hrsg), KStG¹⁹⁹ § 10 Anm 2.

18) BGBl 1988/401.

19) Bis 1988 wurde außerdem noch eine 45%ige Aufsichtsratsabgabe auf die empfangenen Aufsichtsratsvergütungen erhoben. Trug die Gesellschaft für den Aufsichtsrat diese Abgabe, so betrug der Satz 81,818% (dazu BfE, 31. 1. 1984, AÖF 1984/99). Die Aufsichtsratsabgabe wurde aufgrund finanzverfassungsrechtlicher Gründe mit E v 17. 3. 1988, G 37-61/88, Slg 11.667 durch den VfGH aufgehoben.

20) Ab der Fassung BGBl 1982/371.

21) ErlRV 622 BlgNR 17. GP 20; vgl auch KStR 2001, Tz 1201, 1. Abs, letzter Satz.

22) Dazu kritisch: *Schulte* in *Erle/Sauter* (Hrsg), KStG (2003) § 10 RN 64 ff; *Frotscher* in *Frotscher/Maas* (Hrsg), KStG⁵⁴ § 10 Tz 56.

23) Zur Einstufung von Aufsichtsratsvergütungen als Betriebsausgaben vgl *Arnold*, Aktuelles zur steuerlichen Behandlung der Aufsichtsratsvergütungen, GesRZ 1988, 134 (142); *Frotscher* in *Frotscher/Maas* (Hrsg), KStG⁵⁴ § 10 Tz 54; *Hollatz* in *Hermann/Heuer/Raupach*, KStG¹⁹⁹ § 10 Anm 112.

24) Vgl *Schulte* in *Erle/Sauter*, KStG § 10 RN 66.

25) ZB *Arnold*, GesRZ 1988, 141 ff; *Hobler*, Abzugsverbote nach § 16 KStG, in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft – FS-Bauer (1986) 131 (137 ff); in Deutschland: *Clemm/Clemm*, Die körperschaftsteuerliche Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen ist sinn-, system- und verfassungswidrig, BB 2001, 1873 (1873 ff); *Elmke*, Die nichtabziehbaren Aufwendungen der Gesellschaft, in *Widman* (Hrsg), Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter (1997) DStJG Band 20, 257 (273 ff); *Hollatz*, in *Hermann/Heuer/Raupach*, KStG¹⁹⁹ § 10 Anm 112; *Kästner*, Abzugsfähigkeit von D&O-Prämien für Aufsichtsratsmitglieder als Betriebsausgaben, DStR 2001, 422 (422 ff); *Olgemöller* in *Streck* (Hrsg), KStG⁶ (2003) § 9 Anm 16.

26) VwGH 10. 4. 1964, 2154/63; BFH 11. 3. 1981, I R 8/77, BStBl II 1981, 623.

27) Vgl *Hollatz* in *Hermann/Heuer/Raupach*, KStG¹⁹⁹ § 10 Anm 116; *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KStG⁵⁴ § 10 Tz 57 ff.

28) Vgl dazu BFH 15. 11. 1978, I R 65/76, BStBl II 1979, 193.

29) Vgl KStR 2001, Tz 1201. Vergütungen, die jedoch im Rahmen einer Beratungstätigkeit gewährt wurden, sind nicht erfasst und voll abzugsfähige Aufwendungen; vgl dazu *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988 (1996) § 12 Anm 11.

30) BGBl I 2004/180.

gen im Steuerrecht reagiert. Ist die SE dualistisch organisiert, ist nach der Vorstellung des Gesetzgebers weiterhin für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen § 12 Abs 1 Z 7 1. S KStG anzuwenden. Für eine monistisch organisierte SE sind gem § 12 Abs 1 Z 7 2. S KStG „ein Viertel der Vergütungen jeder Art, die an nicht ausschließlich mit geschäftsleitenden Funktionen betraute Verwaltungsräte im monistischen System gewährt werden“, nicht abzugsfähige Aufwendungen. Vor allem das Tatbestandsmerkmal „nicht ausschließlich mit geschäftsleitenden Funktionen betraute Verwaltungsräte“ ist uE besonders problematisch, wie im Folgenden dargestellt wird.

Fraglich ist zunächst, wie die in § 12 Abs 1 Z 7 1. und 2. S KStG getroffene begriffliche Unterscheidung zwischen *Geschäftsführung* einerseits und *Geschäftsleitung* andererseits zu verstehen ist. Auf den ersten Blick wäre es nahe liegend, dass der Gesetzgeber im Steuerrecht durch diese Unterscheidung auf die wichtige Unterscheidung des SEG in *Geschäftsführung* und *Geschäftsleitung* Bezug nimmt, denn § 12 Abs 1 Z 7 KStG wurde ja gerade wegen der gesellschaftsrechtlichen Änderungen des SEG novelliert.³¹⁾

Die Begriffe *Geschäftsleitung* und *geschäftsleitend* lenken aber den Blick über § 1 Abs 3 Z 1 KStG zu § 27 Abs 2 BAO, wonach der Ort der Geschäftsleitung jener Ort ist, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Bei der Geschäftsleitung handelt es sich daher um die geschäftliche *Oberleitung*, worunter wiederum nach hL die für die *Geschäftsführung* entscheidende Willenserklärung zu verstehen ist.³²⁾ Der Gesetzgeber verwendet somit uE in § 12 Abs 1 Z 7 KStG die Begriffe *Geschäftsführung* und *Geschäftsleitung*³³⁾ im Unterschied zum SEG synonym. Dies zeigen auch die ErlRV, wo stets von Geschäftsleitung und geschäftsleitenden Direktoren die Rede ist, obwohl offensichtlich damit die Geschäftsführung und die geschäftsführenden Direktoren iSd SEG gemeint sind.³⁴⁾ Eine einheitliche Terminologie seitens des Gesetzgebers wäre daher wünschenswert, um Auslegungsschwierigkeiten zu vermeiden.

Ist ein Mitglied des Verwaltungsrates ausschließlich mit geschäftsleitenden Funktionen betraut, sind an dieses Mitglied gewährte Vergütungen bei der auszahlenden SE voll abzugsfähige Aufwendungen.³⁵⁾ In den Anwendungsbereich der vollen Abzugsfähigkeit kämen daher nach dem Wortlaut des § 12 Abs 1 Z 7 KStG nur solche geschäftsführenden Direktoren in Frage, die entweder gar keine Verwaltungsratsmitglieder sind³⁶⁾ oder die trotz ihrer Eigenschaft als Verwaltungsratsmitglieder keinerlei Überwachungsbefugnisse neben ihren Geschäftsleitungsbefugnissen haben.³⁷⁾ Fraglich ist aber, ob es den ohne Überwachungsbefugnisse ausgestatteten Verwaltungsrat, der auch von den ErlRV genannt wird,³⁸⁾ im Rahmen der Organisationsstruktur der monistischen SE überhaupt geben kann. Die Überwachung kann zwar gesellschaftsrechtlich im Rahmen der Organisationsverantwortung der SE von Überwachungsausschüssen besorgt werden, es ist dabei jedoch das Verbot der vollständigen Übertragung der Überwachungsaufgabe – abgeleitet aus § 39 SEG – zu berücksichtigen,

denn die Gesamtzuständigkeit des Verwaltungsrates für die Überwachung darf nicht völlig ausgehöhlt werden.³⁹⁾ Somit hat jedes Verwaltungsratsmitglied einer SE gesellschaftsrechtlich immer einen Überwachungsbereich neben einem allfälligen restlichen geschäftsleitenden Bereich. Den vom Gesetzgeber im Steuerrecht vorgesehenen Fall, dass ein Verwaltungsratsmitglied ausschließlich mit geschäftsleitenden Funktionen ausgestattet ist, gäbe es daher aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Vorgaben steuerrechtlich auf den ersten Blick gar nicht. Daher könnten Vergütungen für Verwaltungsratsmitglieder niemals voll sondern immer nur zu 75% als Aufwendungen abgezogen werden. Der Gesetzgeber geht aber in den ErlRV geradezu davon aus, dass ein Verwaltungsratsmitglied ausschließlich mit geschäftsleitenden Funktionen betraut sein kann und daher das Abzugsverbot trotz eines verbleibenden gesellschaftsrechtlichen Restüberwachungsbereichs steuerrechtlich nicht gelten würde.⁴⁰⁾ Es kann daher durchaus davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber den Fall des gesellschaftsrechtlichen Restüberwachungsbereichs vor Augen hatte, diesen jedoch im Steuerrecht für die Anwendbarkeit des Abzugsverbotes des § 12 Abs 1 Z 7 zweiter Satz KStG als „Bagatellbereich“ unbeachtlich behandeln wollte. Für diese Auslegung spricht auch, dass es im Falle einer strengen Wortinterpretation ein ausschließlich mit geschäftsleitenden Funktionen ausgestattetes Verwaltungsratsmitglied nach dem SEG gar nicht geben kann. Es würde dann keinen Anwendungsbereich für bloß als geschäftsführende Direktoren tätig werdende Verwaltungsratsmitglieder einer SE geben, für jedes Verwaltungsratsmitglied müsste dann das Viertelabzugsverbot gelten. Wie schon die ErlRV zeigen, kann es aber nicht Ziel des Gesetzgebers gewesen sein, die Aufwendungen für Vergütungen eines als geschäftsführender Direktor tätig werdenden Verwaltungsratsmitglieds bloß aufgrund des gesellschaftsrechtlich notwendigen Restüberwachungsbereichs mit dem Viertelabzugsverbot zu belegen. Für den Vergütungsaufwand für ein zum geschäftsführenden Direktor bestelltes Verwaltungsratsmitglied ist daher grundsätzlich die volle Abzugsfähigkeit der Aufwendungen zu gewähren. Nur falls dieser Restüberwachungsbereich aufgrund weiterer Überwachungskompetenzen überschritten wird, ist das Viertelabzugsverbot anzuwenden. Diese Ausle-

31) ErlRV 686 BlgNR 22. GP 19 zu § 12 Abs 1 Z 7 KStG.

32) *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988⁶ (1999) § 1 Tz 14 ff; *Ellinger/Irol/Kramer/Sutter/Urtz*, Bundesabgabenordnung³ (2004) § 27 Anm 2; *Ritz*, BAO (2005) § 27 Tz 2; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 135 ff; *Stoll*, BAO (1994) 349.

33) Das SEG spricht in diesem Zusammenhang von „Unternehmensleitung“.

34) Siehe zu § 12 Abs 1 Z 7 KStG die ErlRV 686 BlgNR 22. GP 19.

35) § 12 Abs 1 Z 7 zweiter Satz KStG e contrario.

36) Dies muss bei börsennotierten SE immer der Fall sein; siehe dazu das Verbot des § 59 Abs 2 SEG; bei nicht börsennotierten SE kann ein geschäftsführender Direktor Mitglied des Verwaltungsrats sein oder auch nicht.

37) Siehe den Wortlaut von § 12 Abs 1 Z 7 zweiter Satz KStG.

38) ErlRV 686 BlgNR 22. GP 19.

39) Vgl *Kals/Greda* in *Kals/Hügel*, SE § 39 Tz 16.

40) ErlRV 686 BlgNR 22. GP 19.

gungsschwierigkeiten zeigen jedoch auf, dass die Anwendbarkeit der Vorschrift des § 12 Abs 1 Z 7 KStG auf eine monistische SE eben aufgrund eines Monismus von Leitung, Geschäftsführung und Überwachung erschwert wird.

C. DIE STEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG VON AUFSICHTS- UND VERWALTUNGSRATSVERGÜTUNGEN NACH § 12 ABS 1 Z 7 KStG AUF DEM PRÜFSTAND DES VERFASSUNGSRECHTS

1. PRÜFUNG NACH DEM GLEICHHEITSSATZ

Der Gleichheitssatz in Art 7 B-VG und Art 2 StGG gebietet es wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln, sofern keine sachliche Rechtfertigung für eine Differenzierung vorliegt. Vom persönlichen Anwendungsbereich des Art 7 Abs 1 B-VG sind die GmbH, die AG und die SE jedenfalls erfasst, da Art 7 Abs 1 B-VG auch für juristische Personen gewährleistet ist.⁴¹⁾

Im Rahmen der gleichheitsrechtlichen Prüfung müssen vorab passende Vergleichspaare gebildet werden, die es erlauben, Aussagen über eine potenzielle Verletzung des Gleichheitssatzes durch § 12 Abs 1 Z 7 KStG treffen zu können – es muss also eine Ungleichbehandlung im rechtlichen Sinn ermittelt werden.⁴²⁾ In einem zweiten Schritt ist zu untersuchen, ob es einen „vernünftigen Grund“ für eine Differenzierung gibt und durch die Differenzierung auch die Verhältnismäßigkeit nicht verletzt ist.⁴³⁾ Das Verhältnismäßigkeitsgebot im Zusammenhang mit der gleichheitsrechtlichen Prüfung ist dann verletzt, wenn der Gesetzgeber zur Zielerreichung völlig ungeeignete Mittel vorsieht oder die vorgesehenen, an sich geeigneten Mittel, zu einer sachlich nicht rechtfertigbaren Differenzierung führen.⁴⁴⁾

Naturgemäß umfasst der gleichheitsrechtliche Prüfungsprozess auch ein hohes Maß an Wertungen und Interessensabwägungen.⁴⁵⁾ Sowohl im Rahmen der Vergleichspaarbildung als auch im Zuge der Prüfung der Verhältnismäßigkeit ist daher zu beachten, dass dem Gesetzgeber stets ein rechtspolitischer Gestaltungsspielraum eingeräumt werden muss. Für die weitere Betrachtung der steuerlichen Behandlung von Aufwendungen für Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen sollen daher Anhaltspunkte⁴⁶⁾ genannt werden, an denen eine Überschreitung des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraumes sowohl bei der Differenzierung zwischen verschiedenen Vergleichsobjekten als auch bei der Prüfung auf Verhältnismäßigkeit festgestellt werden kann. Besondere Bedeutung erlangt dabei im Rahmen der Sachlichkeitsprüfung das Vorliegen von Wertungswidersprüchen – wenn also der Gesetzgeber seine üblichen Wertungen in einem Ordnungssystem nicht konsequent weiterführt.⁴⁷⁾ Ein Wertungswiderspruch des Gesetzgebers liegt uE im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung von Aufwendungen für Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen dann vor, wenn die Tätigkeiten von vergleichbaren Aufsichtsorganen oder ver-

gleichbaren Sachverhaltskreisen mit *Gesellschafternähe* wesentlich ungleich behandelt werden.

Ähnlich verhält es sich mit dem Abstellen auf die Eignung von Differenzierungskriterien. Stellt sich im Zuge der weiteren Betrachtung nämlich heraus, dass der Gesetzgeber die Differenzierung zwischen Aufwendungen für Aufsichtsratsvergütungen und vergleichbaren Sachverhalten mit *Gesellschafternähe* anhand von Tatsachen oder Annahmen vornimmt, die eine Ungleichbehandlung sachlich nicht rechtfertigen, so liegt ebenfalls kein vernünftiger Grund für eine Differenzierung vor. Von besonderem Interesse sind dabei die im Gesellschaftsrecht festgelegten Haftungskriterien vergleichbarer Organe sowie die ertragsteuerliche Behandlung anderer Aufwendungen, die für Personen, Organe oder Aktivitäten mit *Gesellschafternähe* getätigt werden.

Findet man im ersten Schritt eine sachlich rechtfertigbare Differenzierung, so muss – wie bereits eingangs erwähnt – im darauf folgenden Untersuchungsschritt überprüft werden, ob die Ungleichbehandlung auch verhältnismäßig ist. Im Zusammenhang mit der gleichheitsrechtlichen Prüfung der unterschiedlichen Behandlung von Aufwendungen für Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen könnten durchwegs Vereinfachungsgedanken in Form der typisierenden Betrachtungsweise vorgebracht werden.⁴⁸⁾ Diese erlauben es nämlich dem Gesetzgeber, ähnlich gelagerte Sachverhalte zu kategorisieren und gleichen Rechtsfolgen zu unterwerfen. Der Gesetzgeber ist nicht ver-

41) Vgl VfGH 10. 7. 1992, B 1415/91, Slg 13.208; 27. 2. 1981, B 504/79, Slg 9.021 mwH.

42) Vgl zB *Antoniolli*, Gleichheit vor dem Gesetz (Vortragsbericht), ÖJZ 1956, 646 (646 ff); *Berka*, Grundrechte (1999) Tz 922 ff; *derselbe* in *Rill/Schäffer* (Hrsg), Bundesverfassungsrecht-Kommentar¹ (2001) Art 7 Tz 8; *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 4 ff; *derselbe*, Gleichheitssatz und Steuerrecht, Gelber Brief des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht Nr 64 (1970) 1 ff; *Heidinger*, Der Gleichheitssatz im Abgabenrecht, ÖStZ 1963, Teil I: 193 (193 ff), Teil II: 205 (205 ff); *Holoubek*, Die Sachlichkeitsprüfung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes, ÖZW 1991, 72 (76); *Kneucker*, Die Bindung des Steuergesetzgebers an den Gleichheitssatz der Bundesverfassung, ÖStZ 1966, 217 (217 ff); *Korinek*, Gedanken zur Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitsgrundsatz nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes, in *Schäffer* (Hrsg), Im Dienst an Staat und Recht – FS Melichar (1983) 39 (45); *Korinek/Holoubek*, Gleichheitsgrundsatz und Abgabenrecht, in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 73 (73 ff); *Morscher*, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten – Gutachten zum ÖJT 1982 (1982) 83 ff; *Öblinger*, Verfassungsrecht (2003) Tz 764; *Stoll*, Das Sachlichkeitsprinzip als Ausformung des Gleichheitsgrundsatzes, ÖStZ 1989, 188 (190 ff); *Walter*, Gleichheitsgrundsatz und Schadenersatzrecht, ZVR 1979, 33 (33 ff); *Winkler*, Über eine Frage der Gleichbehandlung in § 7 Gewerbesteueresetz, ÖJZ 1965, 561 (561 ff).

43) Vgl zB *Gassner*, Gleichheitssatz 3 ff; *Korinek* in *Schäffer* (Hrsg), FS Melichar, 48 f und 193 ff; *Holoubek*, ÖZW 1991, 76 ff; *Korinek/Holoubek* in *Gassner/Lechner*, Steuerbilanzreform 82 ff; *Stoll*, ÖStZ 1989, 193 ff; *Walter*, ZVR 1979, 38.

44) Vgl zB VfGH 30. 6. 1977, G 12/76, Slg 12.227.

45) *Antoniolli*, ÖJZ 1956, 647; *Korinek* in *Schäffer* (Hrsg), FS Melichar 46 f; *Stoll*, ÖStZ 1989, 197 f.

46) Vgl mwN *Holoubek*, ÖZW 1991, 74 f.

47) *Holoubek*, ÖZW 1991, 77; *Berka* in *Rill/Schäffer*, B-VG¹ Art 7 Tz 58 f.

48) Vgl *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft² (1969) 423 ff; *Gassner*, Interpretation 56 ff.

pflichtet, mit der Normsetzung jeden atypischen Tatbestand erfassen zu müssen.⁴⁹⁾ Dies ist aber nur insoweit verhältnismäßig, als der Anwendungsbereich einer Norm zu keinen unerwünschten Härten führt.⁵⁰⁾

In der Rsp des österreichischen VfGH war das Abzugsverbot von Aufwendungen für Vergütungen an Aufsichtsräte bereits Gegenstand von Untersuchungen,⁵¹⁾ wurde jedoch als verfassungskonform angesehen. Dabei wurde auch auf ein früheres Urteil des BFH⁵²⁾ verwiesen, in welchem der BFH die bereits in Abschn B.2. dargestellten historischen Argumente in die Urteilsbegründung einbrachte.⁵³⁾ Solcherlei Argumente konnten allerdings schon damals wenig überzeugen.⁵⁴⁾ Auch der BFH stand in seiner Entscheidung letzten Endes der Begründung des historischen Gesetzgebers eher skeptisch gegenüber, indem er ausführte, dass es eine andere, im Zuständigkeitsbereich des Gesetzgebers liegende Frage sei, ob und in welchem Umfang die Überlegungen zur Höchstzahl der Aufsichtsratsmitglieder und zur Höhe der Vergütung der Aufsichtsratsmitglieder zum Zeitpunkt der Entscheidung an Bedeutung verloren haben.⁵⁵⁾ Die Konzentration sollte daher dem gesetzgeberischen Argument der „Gesellschafternähe“ von Aufwendungen für Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen gelten.

Auf der Grundlage dieser vorangestellten Überlegungen sollen daher in den Abschn C.2., C.3. und C.4. drei Vergleichspaare einer näheren verfassungsrechtlichen Prüfung unterzogen werden.

2. UNTERSCHIEDLICHE BEHANDLUNG VON AUFWENDUNGEN FÜR AUFSICHTSRATS- UND FÜR VERWALTUNGSRATSVERGÜTUNGEN

Die unterschiedliche Höhe der nicht abzugsfähigen Aufwendungen für Vergütungen an Verwaltungsratsmitglieder einerseits und Aufsichtsräte andererseits gem § 12 Abs 1 Z 7 KStG ist zweifellos eine Ungleichbehandlung im rechtlichen Sinn. Im ersten Schritt der gleichheitsrechtlichen Prüfung muss daher festgestellt werden, ob Aufwendungen für den Aufsichtsrat einer GmbH, AG oder einer dualistisch geführten SE mit Aufwendungen für den monistischen Verwaltungsrat der SE vergleichbar sind. UE sprechen gute Gründe für solch eine Vergleichbarkeit. Beide Organe sind mit Überwachungsfunktionen betraut und haben auch, wenn auch beschränkte, Kompetenzen was die Geschäftsleitung betrifft.⁵⁶⁾ Darüber hinaus sind beide Organe ex lege zu bilden und können durch Satzung nicht ausgeschlossen werden. In § 12 Abs 1 Z 7 KStG wird nun eine unterschiedliche Rechtsfolge für Aufwendungen in Zusammenhang mit beiden Vergleichsobjekten getroffen, die nur zulässig ist, wenn eine sachliche Rechtfertigung dafür gefunden werden kann. Als „vernünftiger Grund“ für eine Differenzierung zwischen Aufsichtsräten und Verwaltungsräten könnte im Rahmen der Sachlichkeitsprüfung ins Treffen geführt werden, dass Verwaltungsräte eine „Doppelfunktion“ bekleiden und damit auch nur ein Viertel ihrer Zeit oder Kapazitäten für überwachende und somit gesellschafternahe Tätigkeiten aufwenden. Konsequenz wäre daher eine

Halbierung der nicht abzugsfähigen Aufwendungen auf nur mehr 25%. Akzeptiert man dies als sachlichen Differenzierungsgrund, so muss überprüft werden, ob die Annahme, dass die vom Gesetz getroffene pauschale Nichtabzugsfähigkeit von 25% dem Verhältnismäßigkeitsgebot genügt. Pointiert formuliert, bedeutet diese vom Gesetzgeber getroffene Prämisse, dass der Verwaltungsrat nur „halb so viel“ überwacht wie ein Aufsichtsrat. Wie im vorangegangenen Kapitel angeführt, sind im Rahmen der typisierenden Betrachtungsweise laut Rsp des VfGH Pauschalierungen im Steuerrecht zulässig.⁵⁷⁾ Dies ist aber nur solange der Fall, als es zu keiner sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung kommt⁵⁸⁾ oder der Maßstab so gewählt ist, dass die Mehrzahl der Fälle gar nicht darunter fallen kann.⁵⁹⁾ Erkennt man jedoch das – eingangs diskutierte – dem Gesetzgeber unterstellte Differenzierungskriterium der veränderten gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen gegenüber denen eines Aufsichtsrates an und verfolgt konsequent die vom Gesetzgeber in diesem Zusammenhang vertretenen Wertungen weiter, so erscheint auch unter dem Gesichtspunkt der Typisierung eine Halbierung im Vergleich zu Aufsichtsräten uU plausibel und die unterschiedliche Behandlung verhältnismäßig und somit sachlich gerechtfertigt.

3. UNTERSCHIEDLICHE BEHANDLUNG VON AUFWENDUNGEN FÜR VERWALTUNGS- UND AUFSICHTSRATSVERGÜTUNGEN UND AUFWENDUNGEN FÜR ABSCHLUSSPRÜFERVERGÜTUNGEN

Nach dem KStG sind Aufwendungen für Vergütungen an den Abschlussprüfer bei der jeweiligen geprüften Körperschaft voll abzugsfähig. Aufsichts- und Ver-

49) VfGH 26. 6. 1980, G 6/79, G 25/79, G 54/79, Slg 8.871.

50) VfGH 5. 8. 1980, G 1/80, G 2/80, G 16/80, G 17/80, G 18/80, G 19/80, G 20/80, G 21/80, G 22/80, G 23/80, G 24/80, G 25/80, Slg 8.806; 28. 2. 1991, B 482/89, Slg 12.641.

51) VfGH 10. 10. 1978, B 1392, 140/77, Slg 8.412; 28. 11. 1988, B 1453/87-11, B 854/88-7, B 855/88-7, B 1305/88-7 (nicht in Slg veröffentlicht).

52) BFH 7. 2. 1968, I R 53/67, BStBl II 1968, 392.

53) Im Originaltext des Urteils sind die historischen Argumente, dass die Besteuerung der Aufsichtsräte „sozial versöhnend“ wirke und ohnehin „ausnahmslos starke Schultern treffe“ zu lesen; weiters hätten Aufsichtsräte „offenbar keine übermäßige Arbeit“ und oftmals „gehöre ein Herr 20 bis 30 Aufsichtsräten an“; weiters ist auch zu lesen: „Häufig würden Leute gewählt, die von ihrem Geschäft nichts verstünden oder die – als Söhne von Aufsichtsratsmitgliedern – geradezu in den Aufsichtsrat hineingeboren würden.“; vgl dazu BFH 7. 2. 1968, I R 53/67, BStBl II 1968, 393; ferner im Detail dazu Bericht der VI. Kommission 3943 ff.

54) Dazu *Olgemöller in Streck, KStG* § 10 Anm 16: „Dieser Reformteil [über die Behandlung von Aufsichtsräten; Anmerkung der Verfasser] ist kleinlich und provinziell. Die Nichtabziehbarkeit lässt sich nur mit irrationalen Vorurteilen gegen Aufsichtsräte erklären.“; weiters *Clemml/Clemm*, BB 2001, 1873 ff.

55) BFH 7. 2. 1968, I R 53/67, BStBl II 1968, 394.

56) Vgl Abschn A.

57) VfGH 2. 10. 1987, B 164/86, Slg 11.469; 26. 2. 1988, B 552/87, Slg 11.615; vgl auch *Gassner*, Interpretation 53 ff.

58) VfGH 2. 10. 1987, B 164/86 Slg 11.469; 26. 2. 1988, B 552/87, Slg 11.615.

59) VfGH 10. 12. 1965, B 167/65, Slg 5.160; 25. 3. 1963, B 346/62, Slg 4.409; 12. 3. 1965, B 134/64, Slg 4.930; 19. 3. 1965 B 266/64, Slg 4958; 3. 7. 1965, G 27/64 und V 38/64, Slg 5.022.

waltungsratsvergütungen sind hingegen nur zur Hälfte oder und zu einem Viertel abzugsfähig. Den Mitgliedern von Verwaltungs- und Aufsichtsräten kommt jedoch gem §§ 41, 42 SEG und § 96 Abs 1 AktG, weiters auch § 30 k GmbHG und § 24 Abs 5 GenG, die wichtige Kontrollaufgabe zu, im Rahmen des Kollegiums den Jahresabschluss und den Lagebericht zu überprüfen.⁶⁰⁾ Genau das ist aber auch die Kernaufgabe der zu bestellenden Abschlussprüfer gem §§ 268 ff HGB oder nach anderen Sonderbestimmungen wie zB §§ 60 ff BWG über den Bankprüfer. Die Tätigkeitsbereiche von Verwaltungs- und Aufsichtsratsmitgliedern decken sich dadurch zwar nicht vollends mit jenen von Abschlussprüfern, denn ersteren kommen ja neben der Prüfung des Jahresabschlusses noch weitere Aufgaben zu wie zB die Zustimmung zu bestimmten, in § 95 Abs 5 AktG und anderen Gesetzen genannten Geschäften zu. Eine Vergleichbarkeit der Funktion von Aufsichts- und Verwaltungsratsmitgliedern mit jener eines Abschlussprüfers scheint aber uE durchaus gerechtfertigt zu sein. Dafür spricht auch die historische Tatsache, dass der Gesetzgeber im Gesellschaftsrecht das Verhältnis von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer als Kontrollinstanzen schrittweise angepasst hat, um die Zusammenarbeit dieser zwei Institutionen zu vertiefen.⁶¹⁾ Gegen eine Vergleichbarkeit spricht auch nicht, dass die Einrichtung „Aufsichtsrat“ größtenteils den Interessen der Gesellschafter dient. Die Einrich-

tung „Abschlussprüfer“ dient nämlich keineswegs nur dem Interesse des Unternehmens, sondern ebenfalls auch den Interessen der Gesellschafter. Dies zeigt schon ein Blick in § 125 Abs 1 AktG auf den auch § 42 SEG verweist, wonach die Hauptversammlung alljährlich über die Verteilung des Bilanzgewinnes beschließt. Eine von einem Abschlussprüfer und dem Aufsichtsrat geprüfte Bilanz ist aber geradezu die Grundlage für einen Gewinnverteilungsbeschluss, der wohl wiederum nur im Gesellschafterinteresse liegt. Hier muss eingeräumt werden, dass es sich bei den Aufwendungen für Verwaltungs- und Aufsichtsratsvergütungen zwar um Aufwendungen handelt, die im Verhältnis zu den Aufwendungen für Abschlussprüfer doch stärker im Interesse der Gesellschafter als im Interesse des Unternehmens getätigt werden, was somit eine sachlichen Rechtfertigung für die unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung darstellen könnte. Dazu ist aber zu sagen, dass es Ziel der Vorschrift ist, Aufwendungen des Unternehmens, die im Interesse der Gesellschafter getätigt werden und somit das Kriterium der „Gesellschafternähe“ erfüllen, als nicht abzugsfähig zu behandeln. Da die Aufsichts- und Verwaltungsräte aber nicht nur im Interesse der Gesellschafter sondern auch im Interesse des Unternehmens tätig werden, kann die Differenzierung in Gestalt der Pauschalierung der nichtabzugsfähigen Aufwendungen als auf den ersten Blick „vernünftiger Grund“ angesehen werden. Diese vom Gesetzgeber getroffene pauschalierende Wertung führt aber zur Frage, warum der Gesetzgeber nur für Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen ein teilweises Abzugsverbot vorsieht und nicht auch für Vergütungen an Abschlussprüfer, denn wie bereits gezeigt, liegt ja die Tätigkeit des Abschlussprüfers auch zu einem wesentlichen Teil im Interesse der Gesellschafter. Für die Aufwendungen für Vergütungen an Abschlussprüfer gibt es jedoch kein Abzugsverbot, womit der Gesetzgeber seiner eigenen Wertung, im Gesellschafterinteresse getätigte Aufwendungen als nicht abzugsfähig zu behandeln, widerspricht und seine üblichen Wertungen in einem Ordnungssystem nicht konsequent weiterführt. Die unterschiedliche Behandlung von Verwaltungs- und Aufsichtsratsvergütungen und von Vergütungen an Abschlussprüfer ist daher uE kaum zu rechtfertigen, da es am „vernünftigen Grund“ für die Differenzierung mangelt.

**Ehrke-Rabel
Gemeinschaftsrecht und
österreichisches
Abgabenverfahren**



Das österreichische Abgabenrecht steht mittlerweile in einer Vielzahl von Bereichen unter dem massiven Einfluss des Gemeinschaftsrechts. Die vorliegende Arbeit befasst sich intensiv mit den Auswirkungen auf die Durchführung und den Vollzug von Abgabenrecht. Dort, wo materielles gemeinschaftsrechtlich geprägtes Abgabenrecht vollzogen wird,

ist zu untersuchen, ob das dazugehörige nationale Verfahrensrecht ohne gemeinschaftsrechtliche Vorgaben gilt.

Die Autorin beschäftigt sich intensiv mit der Frage der Zuständigkeit (Gemeinschaftsrecht/Mitgliedsstaat), den einzelnen Rechtsinstituten des österreichischen Abgabeverfahrens und bestehenden bzw möglichen Normenkollisionen.

2006. XLVI, 446 Seiten. Br. EUR 98,-
ISBN-10: 3-214-08401-1
ISBN-13: 978-3-214-08401-1



**4. UNTERSCHIEDLICHE BEHANDLUNG
VON AUFWENDUNGEN FÜR VERWAL-
TUNGS- SOWIE AUFSICHTSRATSVER-
GÜTUNGEN UND AUFWENDUNGEN FÜR
DIE GESELLSCHAFTERVERSAMMLUNG**

In einem ersten Schritt ist auch hier zu fragen, ob der Gesetzgeber wesentlich Gleiches ungleich behandelt. Der Gesetzgeber zieht nämlich im Allgemeinen für die Behandlung von Aufwendungen als nicht abzugsfähig oder als abzugsfähig die Veranlassung des Auf-

60) Siehe dazu *Kals/Greda* in *Kals/Hügel*, SE, § 41 Tz 14 ff; *Kals* in *Doralt/Nowotny/Kals*, AktG, § 96 Tz 3 ff; *Koppensteiner*, GmbH-Gesetz Kommentar (1994) § 30 k Tz 1 ff; *Kastner/Donati/Nowotny*, Gesellschaftsrecht 468 ff.

61) *Kals* in *Doralt/Nowotny/Kals*, AktG, Vor § 86 Tz 1 ff, 17 ff und 20.

wandes in Betracht. Dient ein Aufwand einer Gesellschaft der Einkünfteerzielung ist er abzugsfähig, dient er hingegen der Einkünfteverwendung ist er für die Gesellschaft aufgrund der „Gesellschafternähe“ nicht abzugsfähig. Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass die „Gesellschafternähe“ der Aufwendungen für den Aufsichts- oder Verwaltungsrat zu deren teilweisen Nichtabzugsfähigkeit führt. Nun sind aber allgemeine Aufwendungen der Gesellschafterversammlung zumindest nach hA voll abzugsfähig.⁶²⁾ Bei Aufwendungen für die Gesellschafterversammlung ist aber die vom Gesetzgeber geforderte „Gesellschafternähe“ am evidentesten, denn gerade die Gesellschafterversammlung ist jenes gesellschaftsrechtliche Organ, das unmittelbar die Interessen der Gesellschafter vertritt.⁶³⁾ Die Gesellschafterversammlung hat geradezu die Funktion eines Sprachrohres der Gesellschafter, denn dort üben, wie zB § 102 Abs 1 AktG feststellt, die Gesellschafter ihre Rechte in den Angelegenheiten der Gesellschaft aus. Gerade für die Aufwendungen für die Gesellschafterversammlung sieht aber der Gesetzgeber nicht einmal ein teilweises Abzugsverbot vor. Damit werden die Aufwendungen für Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen und die damit aufgrund des gemeinsamen Merkmals der Gesellschafternähe vergleichbaren und somit wesentlich gleichen Aufwendungen für Gesellschafterversammlungen ungleich behandelt, indem ersteren die Abzugsfähigkeit zur Hälfte oder zu einem Viertel versagt wird, letztere hingegen voll abzugsfähig sind. Hinsichtlich der Frage nach der sachlichen Rechtfertigung und nach dem „vernünftigen Grund“ für die Differenzierung muss weiters auch hier die Feststellung getroffen werden, dass der Gesetzgeber seiner eigenen Wertung, im Gesellschafterinteresse getätigte Aufwendungen als nicht abzugsfähig zu behandeln, evident widerspricht und seine üblichen Wertungen in einem Ordnungssystem nicht konsequent weiterführt. Er belegt nämlich einerseits gesellschafternahe Aufwendungen für Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen mit einem teilweisen Abzugsverbot, andererseits sieht er für gesellschafternähere Aufwendungen für die Gesellschafterversammlung die volle Abzugsfähigkeit vor. Trotz des Kriteriums der Gesellschafternähe werden aber Aufwendungen, die eher der Gesellschafterosphäre zuzurechnen sind, besser behandelt als Aufwendungen, die vom Kriterium der Gesellschafternähe weiter entfernt sind. Damit sieht der Gesetzgeber für „gesellschafternahe Aufwendungen“ je nachdem, ob sie für eine Gesellschafterversammlung oder ein Aufsichtsorgan verwendet werden, unzulässigerweise verschiedene Rechtsfolgen vor. Die unterschiedliche Behandlung von Aufwendungen für Verwaltungs- und Aufsichtsratsvergütungen und von Aufwendungen für die Gesellschafterversammlung ist daher uE sachlich nicht zu rechtfertigen und somit gleichheitswidrig, da es am „vernünftigen Grund“ für die Differenzierung mangelt.

D. ERGEBNIS

Die von uns angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass die steuerliche Behandlung von Verwaltungs- und Aufsichtsratsvergütungen unter § 12

Abs 1 Z 7 KStG zahlreiche Probleme aufwirft. Wie bereits in der Vergangenheit im Zusammenhang mit Aufsichtsratsvergütungen oftmals kritisiert, werden ähnliche Grundsatzfragen auch bei Verwaltungsräten einer monistischen SE vom Gesetzgeber schlichtweg ignoriert – nämlich dass das Abzugsverbot dem Grunde nach bereits unsystematisch ist. Zusätzlich wurde auf die Tatsache hingewiesen, dass § 12 Abs 1 Z 7 KStG uE gleichheitsrechtlich bedenklich ist. Daher wäre ein gänzlichliches Abgehen vom Abzugsverbot für Vergütungen an Aufsichtsräte oder Verwaltungsräte wünschenswert. Der möglicherweise vom Gesetzgeber befürchteten Gefahr überhöhter Aufsichts- oder Verwaltungsratsvergütungen durch starke Gesellschafternähe kann uE durch die Regeln über die verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs 2 KStG zur Genüge begegnet werden.

62) Dabei handelt es sich zB um Raumkosten, Organisationskosten oder Personalkosten. Die Kosten der Bewirtung der Gesellschafter und Fahrtkostensätze sind hingegen als verdeckte Ausschüttungen zu behandeln. Siehe dazu KStR 2001, Tz 969; weiters genauso im Ergebnis *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988⁶ § 8 – Anhang, 52 f.

63) AA jedoch ohne Begründung *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988⁶ § 8 – Anhang, 52 f; wohl auch im Ergebnis genauso KStR 2001, Tz 969.

SCHLUSSSTRICH

Durch die Einführung der Societas Europea (SE) hielt auch die monistische Organisationsverfassung Einzug in das österreichische Gesellschaftsrecht. Auch im Steuerrecht hat der Gesetzgeber auf diese Entwicklung reagiert und in § 12 Abs 1 Z 7 KStG neben der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Aufsichtsratsvergütungen die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Vergütungen an Verwaltungsratsmitglieder geregelt. Eine verfassungsrechtliche Überprüfung der gesamten Vorschrift des § 12 Abs 1 Z 7 KStG führt jedoch zu erheblichen gleichheitsrechtlichen Bedenken über die steuerliche Behandlung von Aufwendungen für Vergütungen an Aufsichts- und nunmehr auch Verwaltungsratsmitglieder.