



## STEUERRECHT AKTUELL

Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer, WU

# Der VfGH denkt: Das Abzugsverbot für Managergehälter lenkt. Keine Red' davon!<sup>1</sup>

» ÖStZ 2015/111

Mit Erkenntnis vom 9. 12. 2014<sup>2</sup> hat der Verfassungsgerichtshof die Verfassungskonformität des Abzugsverbots für über 500.000 € p.a. hinausgehende „Managergehälter“<sup>3</sup> bestätigt. Kern der Entscheidung ist, dass der VfGH dem Gesetzgeber einen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum zubilligt, mit diesem Abzugsverbot einen Anreiz zur Verminderung der „Einkommensschere“ zwischen Spitzengehältern und Durchschnittsgehältern von Arbeitnehmern zu setzen. Die Rechtfertigung des Abzugsverbots soll nach dem VfGH im vom Gesetzgeber verfolgten Lenkungsziel liegen, dass Unternehmen die an ihr Topmanagement bezahlten Spitzengehälter zukünftig senken sollen.

### 1. EINLEITUNG

Im Vorfeld der Entscheidung des VfGH war die Verfassungskonformität des mit dem AbgÄG 2014<sup>4</sup> eingeführten Abzugsverbots für Managergehälter vielfach bezweifelt worden<sup>5</sup>. Der VfGH hat dies aber im Ergebnis anders gesehen und damit wohl einen vorläufigen Schlussstrich unter die Debatte gezogen.<sup>6</sup> Der vorliegende Beitrag soll nun das Erkenntnis des VfGH einer Analyse unterziehen.

Für die steuerliche Unternehmens- und Beratungspraxis liegen die Folgen des VfGH-Erkenntnisses jedenfalls auf der Hand. In Zukunft wird sich die Praxis vorrangig die Frage stellen, welche Fälle nun tatsächlich vom Abzugsverbot für Managergehälter erfasst sind. Das Abzugsverbot wird sich daher vom Verfassungs- zum Gestaltungsthema wandeln. Ob Unternehmen dabei tatsächlich den vom VfGH nahegelegten Weg wählen und die Gehälter ihres Topmanagements bewusst senken, um so dem Abzugsverbot zu entgehen bzw seine Wirkungen zu lindern, bleibt abzuwarten.

### 2. DER PROZESSUALE HINTERGRUND DER ENTSCHEIDUNG DES VFGH

Die Entscheidung des VfGH ist mit 138 Seiten sehr umfangreich ausgefallen. Dies hat seinen Grund im – jedenfalls für das Steuerrecht – ungewöhnlichen prozessualen Hintergrund. Im vorliegenden Fall hat das BFG nämlich erstmals die ihm seit 1. 1. 2014 zustehende Möglichkeit genutzt, Anträge auf Gesetzesprüfung nach Art 140 Abs 1 B-VG an den VfGH zu richten.<sup>7</sup> Dabei wurden vom BFG (durch jeweils andere Einzelrichter aus Linz, Salzburg und Wien) gleich drei verschiedene Anträge an den VfGH gestellt.

Bemerkenswerterweise unterscheiden sich die drei Anträge in ihrem Inhalt deutlich voneinander. In den drei Anträgen wurden nämlich nicht nur jeweils andere verfassungsrechtliche Bedenken vorgebracht, sondern auch der Sitz der möglichen Verfassungswidrigkeit von den einzelnen Anträgen an jeweils anderen Gesetzesstellen verortet. So hat das BFG im Antrag zu G 136/2014 Bedenken nur im Hinblick auf den verfassungsrechtlich zu gewährenden Vertrauensschutz gegen die Geltung des Abzugsverbots auch für Gehälter aus vor dem 1. 3. 2014 geschlossenen Altverträgen geäußert.<sup>8</sup> Der Antrag zu G 166/2014 hatte dagegen die das Abzugsverbot begleitenden Vorauszahlungsbestimmungen im Fokus, mit denen eine verpflichtende Erhöhung der Steuervorauszahlungen in bestimmten vom Abzugsverbot betroffenen Fällen angeordnet

1 Nach *Bertolt Brecht*, Mutter Courage und ihre Kinder (1941) 4. Szene: „Der Mensch denkt: Gott lenkt. Keine Red' davon!“. *Brecht* verfremdet durch die Interpunktion bewusst das auf die Bibelstelle *Sprüche* 16, 9 („Des Menschen Herz erdenkt sich seinen Weg, aber der Herr allein lenkt seinen Schritt“) zurückgehende Sprichwort „Der Mensch denkt, Gott lenkt“.

2 VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014, G 166/2014, G 186/2014.

3 In der Folge soll die in der allgemeinen Diskussion übliche Terminologie beibehalten werden, die die von § 20 Abs 1 Z 7 EStG erfassten Aufwendungen als „Managergehälter“ bezeichnet. Dies ist freilich irreführend: Das Gesetz nimmt in keiner Weise Bezug auf „Manager“, genauso können etwa Gehälter an Künstler, Sportler oder andere Berufsgruppen dem Abzugsverbot unterliegen.

4 BGBl I 2014/13.

5 Vgl zB *Plott*, Beschränkte Abzugsfähigkeit von (Manager-)Gehältern über 500.000 EUR, RdW 2014, 91 (96); *Novacek*, Abzugsbegrenzung für Arbeits- und Werkleistungsentgelte, Pensionen, freiwillige Abfertigungen und diesbezügliche Rückstellungen, FJ 2014, 78 (79 f); *Kirchmayr*, Schwerpunkt AbgÄG 2014: Managergehälter über Euro 500.000,- nicht abzugsfähig!, taxlex 2014, 93 (93); *Schimmer*, Normenprüfungsantrag hinsichtlich der Neuregelungen zu den Abzugsverboten in § 20 Abs 1 Z 7 und 8 EStG, BFGjournal 2014, 255 (257 ff); *Amberger/Petutschnig*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen, ÖStZ 2014, 70 (74); *Staringer*, Verfassungsfragen des Abzugsverbots für Managergehälter, ÖStZ 2014, 369 (369 ff).

6 Vorweg ist positiv zu vermerken, dass der VfGH seine Entscheidung bereits in der Dezember-Session 2014 und damit rasch (nur wenige Monate nach den Prüfungsanträgen des BFG) gefällt hat. Damit hat der VfGH die Unsicherheit beseitigt, ob das Abzugsverbot tatsächlich langfristig bestehen wird. Eine neuerliche Befassung des VfGH (etwa durch vom Abzugsverbot betroffene Steuerpflichtige mittels Erkenntnisbeschwerde nach Art 144 Abs 1 B-VG gegen ein abweisendes Erkenntnis des BFG)

wäre zwar theoretisch möglich. Die Erfolgsaussichten solcher weiterer Rechtsgänge wären angesichts der klaren Haltung des VfGH im vorliegenden Erkenntnis aber wohl nur gering.

7 Vgl Art 140 Abs 1 Z 1 lit a B-VG und Art 135 Abs 4 B-VG iVm Art 89 B-VG jeweils idF BGBl I 2012/51; siehe auch *Unger*, Das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, ÖJZ 2014, 245 (249); *Novacek*, Die neue Finanzgerichtsbarkeit, FJ 2013, 320 (320); *Pinetz/Zeiler*, Zugang zu den Höchstgerichten im Abgabenverfahren, SWK 2013, 1297 (1302 f).

8 BFG 18. 6. 2014, RN/5100001/2014.

wurde, in anderen aber nicht.<sup>9</sup> Der Antrag zu G 186/2014 hatte schließlich Bedenken wegen einer Gleichheitswidrigkeit des Abzugsverbots selbst vorgebracht.<sup>10</sup> Dies waren aber nur die Hauptstoßrichtungen der Anträge (wie sie auch später vom VfGH in Prüfung genommen wurden), im Einzelnen hatten die Anträge eine Reihe von Überlappungen, mitunter aber auch Widersprüche aufgewiesen.

Dem VfGH ist es gelungen, diese äußerst komplexe Ausgangslage des Verfahrens in seiner Entscheidung entwirrt zu haben. Der VfGH hat dies dadurch erreicht, dass er die drei Anträge des BFG einen nach dem anderen getrennt abgearbeitet hat. Diese getrennte Behandlung – die ungeachtet des Umstands geboten war, dass die Anträge vom selben Gericht gestellt worden waren – lässt einen Ausgleich von „Stärken und Schwächen“ der einzelnen Anträge ebenso wenig zu wie eine gemeinsame prozessuale Behandlung in einem einzigen Gesetzesprüfungsverfahren.<sup>11</sup>

Großes Augenmerk hat der VfGH der Prüfung der Zulässigkeit der Anträge des BFG geschenkt. Dies hat dazu geführt, dass der VfGH im Ergebnis zahlreiche der Aufhebungsbegehren des BFG als unzulässig zurückgewiesen hat. Es ist hier nicht der Ort, um die umfangreichen Ausführungen des VfGH zu den Zulässigkeitsvoraussetzungen der Anträge des BFG (konkret zur Präjudizialität, zum Sitz der Verfassungswidrigkeit und den Anforderungen an die Formulierung des Aufhebungsbegehrens sowie zur Darlegung der verfassungsrechtlichen Bedenken) einer detaillierten Analyse zu unterziehen.<sup>12</sup> Diese Ausführungen des VfGH sind eine Fundgrube für Detailprobleme des verfassungsgerichtlichen Verfahrens (und ihre Lösungen), die von antragstellenden Gerichten in der Zukunft im Verfahren nach Art 140 Abs 1 B-VG zu beachten sein werden.

Mit seiner strengen Prüfung der Prozessvoraussetzungen hat der VfGH (erneut) eindrucksvoll vor Augen geführt, dass er von an ihn gerichteten Anträgen nach Art 140 Abs 1 B-VG hohe juristische Präzision erwartet.<sup>13</sup> Für das BFG, das erstmals von seiner Möglichkeit zur Stellung solcher Anträge an den VfGH Gebrauch gemacht hat, aber auch für alle anderen Leser der Entscheidung, war dies geradezu eine Lehrstunde im verfassungsgerichtlichen Prozessrecht. Der VfGH hat damit unmiss-

verständlich deutlich gemacht, dass Antragsteller gut beraten sind, die Formulierung und Begründung ihrer Anträge mit äußerster Sorgfalt zu überlegen.

Eine besondere Tücke von Gerichtsanträgen nach Art 140 Abs 1 B-VG besteht in der strengen Bindung des VfGH an die vom antragstellenden Gericht geäußerten Bedenken. Diese Bindung verbietet es dem VfGH, vom Gericht nicht vorgebrachte Bedenken in seine Gesetzesprüfung aufzunehmen, dies ungeachtet der Stichhaltigkeit solcher Bedenken.<sup>14</sup> Im Fall des Abzugsverbots für Managergehälter hat dies letztlich keine Rolle gespielt, da – glücklicherweise – die unterschiedlichen Anträge des BFG in ihrer Summe ein ganzes Spektrum an Bedenken abgedeckt hatten. Wäre aber zB der Antrag zu G 186/2014 vom BFG nicht gestellt worden, hätte sich der VfGH mit den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen das Abzugsverbot als solches gar nicht beschäftigen können. Die übrigen Anträge des BFG hatten solche Bedenken nämlich entweder gar nicht (zu G 136/2014) oder nur in vom VfGH als unzulässig erachteter Weise (zu G 166/2014) geäußert. Es ist somit durch die strenge Bindungswirkung im Verfahren nach Art 140 Abs 1 B-VG im vorliegenden Fall kein „Schaden“ entstanden (ohne den Antrag zu G 186/2014 hätte das Abzugsverbot in einem neuerlichen Rechtsgang an den VfGH herangetragen werden müssen). Dennoch wird sich mancher Steuerpflichtiger angesichts dieser Tücken des Antragsverfahrens nach Art 140 Abs 1 B-VG die Frage stellen, ob er für seinen verfassungsrechtlichen Rechtsschutz nicht im Erkenntnisbeschwerdeverfahren nach Art 144 Abs 1 B-VG besser aufgehoben wäre. Dort drohen solche Gefahren aus einer Bindungswirkung an vorgebrachte Bedenken nämlich nicht. Vielmehr obliegt es im Verfahren nach Art 144 Abs 1 B-VG dem VfGH, in seinem Einleitungsbeschluss des Gesetzesprüfungsverfahrens die ihm relevant erscheinenden Bedenken zu formulieren.<sup>15</sup> Dies ist aber letztlich nur ein Aspekt der viel größeren Thematik, ob die neue Befugnis des BFG zur Stellung von Anträgen nach Art 140 Abs 1 B-VG an den VfGH tatsächlich das „bessere System“ zur Erlangung von verfassungsgerichtlichem Rechtsschutz für den Steuerpflichtigen ist.<sup>16</sup>

<sup>9</sup> BFG 27. 8. 2014, RN/6100001/2014.

<sup>10</sup> BFG 2. 10. 2014, RN/7100004/2014.

<sup>11</sup> Konsequenterweise hat der VfGH daher drei getrennte Gesetzesprüfungsverfahren durchgeführt.

<sup>12</sup> Nur ein Punkt: Angesichts der Vielzahl und Unterschiedlichkeit der vom BFG in den drei Anträgen gestellten Haupt- und Eventualbegehren ist das Ergebnis der Zulässigkeitsprüfung des VfGH beinahe magisch. Die mit chirurgischer Präzision erfolgte Abarbeitung der drei BFG-Anträge durch den VfGH führt nämlich dazu, dass einerseits die Prüfung der jeweiligen Kernbedenken der drei BFG-Anträge (Vertrauensschutz, Vorauszahlungsbestimmungen, Abzugsverbot) zulässig bleibt, andererseits der so gefundene Gegenstand der drei Gesetzesprüfungsverfahren keinerlei Überlappungen mehr aufweist.

<sup>13</sup> Vgl ausführlich zu den Antragserfordernissen zB *Rohregger in Korinek/Holoubek* (Hrsg), Kommentar Österreichisches Bundesverfassungsrecht (2003) Art 140 Rz 203 ff; *Schäffer/Kneihls in Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (2013) Art 140 Rz 43 ff; siehe auch *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014, 347 (349 f); *Öhlinger/Eberhard*, Verfassungsrecht<sup>10</sup> (2014) Rz 1013 ff; eingehend zum Sitz der Rechtswidrigkeit und zur Präjudizialität *Lang*, Der Sitz der Rechtswidrigkeit, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (2010) 269 (272 ff).

<sup>14</sup> Vgl *Schäffer/Kneihls in Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (2013) Art 140 Rz 46; *Öhlinger/Eberhard*, Verfassungsrecht<sup>10</sup> (2014) Rz 1015; *Grabenwarter/Holoubek*, Verfassungsrecht – Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>2</sup> (2014) Rz 685; siehe dazu auch *Hiesel*, Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit gerichtlicher Verordnungs- und Gesetzesprüfungsanträge, ÖJZ 1997, 841 (845); *Mechtler/Pinetz*, Managergehälter: VfGH prüft nur den Vertrauensschutz, RdW 2014, 486 (487 f).

<sup>15</sup> Vgl zB *Rohregger in Korinek/Holoubek* (Hrsg), Kommentar Österreichisches Bundesverfassungsrecht (2003) Art 140 Rz 109 ff, 224; *Öhlinger/Eberhard*, Verfassungsrecht<sup>10</sup> (2014) Rz 1015, 1054; siehe auch *Fuchs*, Das Bescheidbeschwerdeverfahren gemäß Art 144 B-VG, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (2010) 51 (51 ff); siehe zur Prüfungsbefugnis des VfGH anlässlich einer Beschwerde gem Art 144 B-VG auch *Mayer*, B-VG-Komm<sup>4</sup> (2007) § 82 VfGG II.

<sup>16</sup> Dazu ausführlich *Staringer*, Die neue Antragsbefugnis des Bundesfinanzgerichts im Gesetzesprüfungsverfahren vor dem VfGH, in *Baumgartner* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2015 (in Vorbereitung).

### 3. KEIN VERFASSUNGSRECHTLICHER VERTRAUENS- SCHUTZ GEGEN ANWENDUNG DES ABZUGSVERBOTS FÜR MANAGERGELÄTER AUF ALTVERTRÄGE

Im Antrag zu G 136/2014 hatte das BfG (nur) Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Anwendung des Abzugsverbots für Managergehälter auf Altverträge (somit Arbeitsverträge, die vor Inkrafttreten des AbgÄG 2014 mit 1. 3. 2014 geschlossen worden waren) geäußert.<sup>17</sup> Nach Ansicht des BfG sollte

17 Daneben hat der VfGH im Verfahren zu G 136/2014 auch über den weiteren Antrag des BfG auf Aufhebung des Abzugsverbots für „Golden Handshake“-Zahlungen in § 20 Abs 1 Z 8 EStG abgesprochen. Der VfGH hat die Bedenken des BfG, die sich im Kern gegen eine unterschiedliche Behandlung von Abfertigungen (alt) für GmbH-Geschäftsführer einerseits und AG-Vorstände andererseits gerichtet hatten, dabei nicht geteilt. Zur Begründung weist der VfGH darauf hin, dass in § 20 Abs 1 Z 8 EStG die vom BfG als bedenklich angesehene Differenzierung zwischen GmbH-Geschäftsführern und AG-Vorständen überhaupt nicht vorgenommen wird. Vielmehr knüpfe das Abzugsverbot für Golden Handshakes in § 20 Abs 1 Z 8 EStG rechtsformneutral ausschließlich an die Freiwilligkeit der Abfindung an. Die Entscheidung des VfGH mag auf den ersten Blick überraschen, zumal die vom BfG (dem entsprechenden Vorbringen in der Beschwerde des Steuerpflichtigen folgend) festgestellte Schlechterstellung von AG-Vorständen gegenüber GmbH-Geschäftsführern bei der Besteuerung von Abfertigungen (alt) tatsächlich besteht: In der Tat unterliegen AG-Vorstände mit ihren Abfertigungen nämlich stets in voller Höhe dem Abzugsverbot für Golden Handshakes, somit auch dann, wenn – was ein in der Praxis häufiger Fall ist – ihre im Vorstandsvertrag vereinbarte (und daher freiwillige) Abfertigung bloß den nach dem AngG (das für AG-Vorstände nicht anwendbar ist) zulässigen Umfang einer gesetzlichen Abfertigung nachbildet. Bezieht der AG-Vorstand somit ausschließlich eine solche der gesetzlichen Abfertigung nach AngG nachgebildete freiwillige Abfertigung, ist diese beim Arbeitgeber als Golden Handshake gem § 20 Abs 1 Z 8 EStG nicht abzugsfähig, wogegen eine Abfertigung in gleicher Höhe an einen GmbH-Geschäftsführer voll abzugsfähig wäre, weil sie bei diesem eine gesetzliche Abfertigung nach AngG ist. Trotz dieser Ungleichbehandlung ist der Entscheidung des VfGH aber zuzustimmen: Der VfGH musste aufgrund der strengen Antragsbindung im Verfahren nach Art 140 Abs 1 B-VG seine Prüfung auf die vom BfG konkret angefochtene Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 8 EStG (das Abzugsverbot für Golden Handshakes) beschränken. Diese Bestimmung differenziert aber nicht nach der Rechtsform des die Abfertigung auszahlenden Arbeitgebers, was der VfGH zutreffend festgestellt hat. Richtigerweise hätte das BfG seine Bedenken an jener Gesetzesstelle festmachen müssen, die tatsächlich die Ungleichbehandlung von Abfertigungen an GmbH-Geschäftsführer einerseits und AG-Vorstände andererseits bewirkt. Dies wäre § 67 Abs 3 EStG gewesen: Mit dieser Bestimmung werden gesetzliche Abfertigungen nach dem AngG iE aus dem allgemeinen Regime für Abfertigungen in § 67 Abs 6 EStG herausgelöst und auch vom Abzugsverbot für Golden Handshakes in § 20 Abs 1 Z 8 EStG dispensiert. Die dargestellte Privilegierung hatte § 67 Abs 3 EStG seit jeher AG-Vorständen verweigert, weil diese keine gesetzliche Abfertigung nach dem AngG beziehen konnten. Dieser Umstand wurde bis zur Einführung des Abzugsverbots für Golden Handshakes dadurch entschärft, dass freiwillige Abfertigungen von AG-Vorständen nach § 67 Abs 6 EStG bislang ebenfalls steuerlich begünstigt (und beim Arbeitgeber in voller Höhe abzugsfähig) waren. Dieser „Ausweg“ für die begünstigte Besteuerung von Abfertigungen an AG-Vorstände wurde aber mit dem AbgÄG 2014 versperrt, wodurch die fehlende Nicht-Erfassung von als Surrogat für gesetzliche Abfertigungen an AG-Vorstände ausbezahlte freiwillige Abfertigungen in § 67 Abs 3 EStG „scharf“ wurde. Kern des Problems (und Sitz einer möglichen Verfassungswidrigkeit) ist somit der bloß eingeschränkte Katalog begünstigter Abfertigungen in § 67 Abs 3 EStG. Diese Problematik muss dem Gesetzgeber im Übrigen schon seit Langem bekannt sein, da er ganz bewusst eine Reihe von Personengruppen, die ebenfalls nicht vom AngG erfasst sind (und daher keine gesetzlichen Abfertigungen, sondern nur Surrogate dafür beziehen können), ausdrücklich in den Kreis der begünstigten Zahlungsempfänger in § 67 Abs 3 EStG aufgenommen hat (konkret sind dies etwa Abgeordnete zum Nationalrat, Mitglieder des VfGH, Mitarbeiter des ÖGB oder von Gebietskörperschaften). Ebenso begünstigt § 67 Abs 3 EStG Abfertigungen aufgrund von Kollektivverträgen. Der Gesetzgeber hat aber (wohl bewusst) in § 67 Abs 3 EStG auf die Begünstigung von (einzel)vertraglichen Abfertigungen „vergessen“, die bloß eine gesetzliche Abfertigung nachbilden sollen (wie dies bei AG-Vorständen der Fall ist). Es könnte daher eine verfassungswidrige Nicht-Berücksichtigung der AG-Vorstände im Katalog der begünstigten Personengruppen bzw deren Abfertigungs-Surrogat

die Anwendung des Abzugsverbots auf Gehälter aus solchen Altverträgen, soweit sie für Zeiträume ab dem 1. 3. 2014 bezahlt werden, verfassungswidrig sein. Gehälter aus Altverträgen würden nämlich einem verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz unterliegen, da – so das BfG – die Altverträge noch in einem schutzwürdigen Vertrauen auf die volle Abzugsfähigkeit der darin vereinbarten Gehälter geschlossen worden wären.

Der VfGH hat diesen Vertrauensschutz-Bedenken des BfG jedoch eine klare Absage erteilt. Mit deutlichen Worten<sup>18</sup> bestätigt der VfGH erneut seine ständige Rechtsprechung, wonach das bloße Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt. Vielmehr bleibt es dem Gesetzgeber aufgrund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraums unbenommen, die Rechtslage auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern. Nur unter besonderen Umständen setzt der Vertrauensschutz dem Gesetzgeber verfassungsrechtliche Grenzen, so insbesondere wenn dem Betroffenen zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse die Gelegenheit gegeben werden muss, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen. Der VfGH hält ausdrücklich fest, dass aus der Verfassung keine allgemeine Garantie dafür abzuleiten ist, dass sich aufgrund geltender Rechtslage erwartete Vorteile zukünftig auch aufgrund geänderter Rechtslage tatsächlich realisieren. Nach Ansicht des VfGH greift der verfassungsrechtlich gewährleistete Vertrauensschutz nur für ganz bestimmte, aufgrund besonderer Konstellation schutzwürdige Positionen und setzt damit einer gesetzlichen Änderung unter engen Voraussetzungen verfassungsrechtliche Schranken.<sup>19</sup>

Eine solche Ausnahmesituation – die in der Vergangenheit etwa angenommen wurde, wenn der Normunterworfenen durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlasst werden sollte, der dann durch Wegfall der Begünstigung frustriert wird – konnte der VfGH im vorliegenden Fall nicht erkennen. Die vor dem AbgÄG 2014 bestehende Rechtslage (die den vollen Abzug von Managergehältern zugelassen hatte) hatte nach Ansicht des VfGH nämlich keineswegs zu Vertragsabschlüssen mit Gehältern über 500.000 € p.a. angeregt oder diese gefördert.<sup>20</sup> All dies steht im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung und überrascht daher nicht.<sup>21</sup>

ten in § 67 Abs 3 EStG vorliegen. Wenn der Sinn dieses Katalogs nämlich darin besteht, Abfertigungs-Surrogate zu begünstigen, die der gesetzlichen Abfertigung nach AngG nachempfunden sind, dann könnte durchaus in Zweifel gezogen werden, warum hier gerade Vorstände einer AG von der Begünstigung ausgeschlossen werden sollen. Die Bekämpfung dieser solchermaßen zu eng gefassten Begünstigung in § 67 Abs 3 EStG wäre aber tückisch, weil ein davon betroffener Steuerpflichtiger (somit die AG als vom Abzug ausgeschlossener Arbeitgeber) Gefahr laufen würde, vom VfGH als „Neidbeschwerdeführer“ angesehen zu werden. In solchen Konstellationen einer Neidbeschwerde hebt der VfGH in seiner Rechtsprechung allenfalls die zu eng gefasste Begünstigung (somit § 67 Abs 3 EStG) als verfassungswidrig auf, was dem Neidbeschwerdeführer aber den angestrebten Vorteil der Begünstigung erst recht nicht verschaffen würde (siehe zB die Aufhebung des § 8 Z 1 KommStG 1993, VfGH 12. 4. 1997, G 400/96, G 44/97; dazu zB Rohregger, Zur Präjudizialität steuerlicher Ausnahmetatbestände im verfassungsgerichtlichen Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 1997, 417 [417 ff]; siehe auch *Staringer*, Sondersteuersatz für Arbeitnehmer gerechtfertigt?, ÖStZ 2001, 414 [414 ff]).

18 VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 112 ff.

19 VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 113.

20 VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 116.

21 So zB bereits *Staringer*, ÖStZ 2014, 367 (370 ff).



#### 4. KEINE VERFASSUNGSRECHTLICHEN BEDENKEN GEGEN „UNSCHÄRFEN“ BEI DEN VORAUSZAHLUNGSBESTIMMUNGEN IZM DEM ABZUGSVERBOT FÜR MANAGERGEHÄLTER

Die Hauptstoßrichtung des Antrags des BFG zu G 166/2014 lag in der vermuteten Verfassungswidrigkeit der begleitend zum Abzugsverbot für Managergehälter durch das AbgÄG 2014 eingeführten besonderen Vorauszahlungs-Bestimmungen (§ 124b Z 253 EStG und § 26c Z 50 KStG). Ziel dieser Bestimmungen ist es, die einkommenserhöhenden Wirkungen des Abzugsverbots möglichst schnell auch in die Höhe der Steuervorauszahlungen betroffener Arbeitgeber einfließen zu lassen. Offenkundig war dem Gesetzgeber ein rasches Wirksamwerden des Abzugsverbots ein Anliegen, sodass er dafür nicht auf die Steuerveranlagung für 2014 warten wollte.

Für das BFG wird es im Antrag zu G 166/2014 aus mehreren Gründen nahegelegen sein, gerade diese Vorauszahlungs-Bestimmungen in den Blick zu nehmen. Zum einen war die beim BFG anhängige Beschwerde gegen einen Körperschaftsteuer-Vorauszahlungsbescheid gerichtet, sodass die Vorauszahlungs-Bestimmungen in diesem Beschwerdefall offenkundig präjudiziell waren. Zum anderen zeigt schon ein erster Blick auf die Vorauszahlungs-Bestimmungen in § 124b Z 253 EStG einige ins Auge springende Auffälligkeiten. Der Tatbestand der Pflichterhöhung der Steuervorauszahlungen ist nämlich mit jenem des Abzugsverbots nicht deckungsgleich, sodass es im Ergebnis einerseits Fälle gibt, in denen die Vorauszahlungen stärker erhöht werden, als es dem tatsächlichen Eingreifen des Abzugsverbots entsprechen würde (insbesondere werden die Wirkungen des Abzugsverbots bei der Erhöhung der Vorauszahlungen für 2014 zeitlich nicht aliquotiert, obwohl das AbgÄG 2014 tatsächlich erst mit 1. 3. 2014 in Kraft getreten ist; ebenso bleibt bei der Erhöhung der Vorauszahlungen ein abweichendes Wirtschaftsjahr unberücksichtigt). Andererseits werden gar nicht in sämtlichen Fällen des Abzugsverbots tatsächlich Vorauszahlungs-Erhöhungen angeordnet. Zur Erhöhung kommt es nämlich nur dann, wenn der vom Abzugsverbot bedrohte Gehaltsaufwand in einem Lohnzettel erfasst ist, was nicht lohnsteuerpflichtige Managergehälter (somit Gehälter, die an sonstige in das Unternehmen des Arbeitnehmers eingegliederte Personen bezahlt werden, ohne dass diese lohnsteuerpflichtig sind) von der Vorauszahlungs-Erhöpfung verschont. Ebenso sind von der Erhöhung von vornherein Managergehälter ausgenommen, die bei Arbeitgebern in der Rechtsform der Personengesellschaft (deren Einkünfte nach § 188 BAO festzustellen sind, was Tatbestandsvoraussetzung der Erhöhung ist) anfallen.

Das Verfahren zu G 166/2014 hat ergeben, dass all diese Ungleichbehandlungen zwischen von den Vorauszahlungs-Erhöhungen betroffenen oder nicht betroffenen Gruppen von Steuerpflichtigen tatsächlich unbestrittenermaßen bestehen. Der VfGH hält sämtliche dieser Ungleichbehandlungen aber – dem Vorbringen der Bundesregierung (BReg) zur Gänze folgend – für verfassungsrechtlich unbedenklich.<sup>22</sup> Zum einen rechtfertigt der VfGH die zeitlichen Ungenauigkeiten der Vo-

orauszahlungs-Bestimmungen (insbesondere die Berechnung der erhöhten Vorauszahlungen auf Basis des vollen Kalenderjahres 2014) mit den bloß geringen Belastungsunterschieden zwischen der Höhe der Steuervorauszahlung und der tatsächlich nach Veranlagung zu entrichtenden Steuer. Diese Unterschiede bestehen für den VfGH in bloßen Zins- bzw Liquiditätsnachteilen, da sie zu keiner endgültigen Mehrbelastung führen.<sup>23</sup>

Die gruppenweisen Ausnahmen von der Vorauszahlungs-Erhöpfung (für nicht lohnsteuerpflichtige Empfänger sowie für Arbeitgeber in der Rechtsform der Personengesellschaft) rechtfertigt der VfGH mit der durch diese Ausnahmen eintretenden Verwaltungsvereinfachung.<sup>24</sup> Die BReg hatte nämlich im Verfahren dargelegt, dass es für die IT-Systeme der Finanzverwaltung nicht bzw nur mit großem Aufwand möglich wäre, auch diese Gruppen von Arbeitgebern zu identifizieren. Die Erhöhung der Vorauszahlungen sollte aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung jedenfalls IT-unterstützt erfolgen. Der VfGH misst dem von der BReg ins Treffen geführten Argument der Verwaltungsvereinfachung erkennbar große Rechtfertigungskraft bei. Dem wird insoweit nur schwer entgegenzutreten sein, als die Stärke dieses Arguments letztlich eine Wertungsfrage ist.

Im Ergebnis räumt die Sicht des VfGH dem Gesetzgeber aber jedenfalls erheblichen Spielraum bei der Ausgestaltung von Bestimmungen zur Erhöhung von Steuervorauszahlungen aufgrund gesetzlicher Steuerverschärfungen ein. Denn es ist für den VfGH offenbar kein Problem, wenn der Gesetzgeber von vornherein die Vorauszahlungen nur dort erhöht, wo die Erlassung der entsprechenden Vorauszahlungsbescheide für die Finanzverwaltung leicht („auf Knopfdruck“) möglich ist, er gleichzeitig aber jene Fälle von der Erhöhung bewusst verschont, wo dies mühsam wäre. Die damit einhergehende unterschiedliche Belastung (auch wenn es sich „nur“ um Zins- und Liquiditätsnachteile handelt) verschiedener Gruppen von Steuerpflichtigen spielt demgegenüber für den VfGH keine Rolle. Der Gesetzgeber könnte daraus den Schluss ziehen, dass er zukünftige Steuerverschärfungen auch durch bloß „grobe“ (dh selektiv nur bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen treffende) Vorauszahlungs-Bestimmungen zeitnah effektiv werden lassen kann, wenn dies nur für die Finanzverwaltung eine Vereinfachung bringt. Dies könnte in weiterer Folge möglicherweise auch dazu führen, dass der Gesetzgeber im Falle von Steuerverschärfungen häufiger als bisher überhaupt zu begleitenden Pflichterhöhungen der Vorauszahlungen greift. Solche Pflichterhöhungstatbestände waren bisher nicht allzu häufig, vermutlich gerade wegen des damit einhergehenden Verwaltungsaufwands. Es bleibt somit abzuwarten, ob der Gesetzgeber hier in Zukunft öfter auf den Geschmack solcher Pflichterhöhungen der Vorauszahlungen kommt.<sup>25</sup>

<sup>23</sup> VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 153.

<sup>24</sup> VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 146 ff.

<sup>25</sup> Immer wieder wird kolportiert, die Pflichterhöhung in § 124b Z 253 EStG und § 26c Z 50 KStG wäre vom Gesetzgeber vor allem deshalb eingeführt worden, um eine raschere Entscheidung des VfGH zur Verfassungskonformität des Abzugsverbots für Managergehälter zu erreichen. Es wäre aber kaum zu glauben, dass der Gesetzgeber den vom Abzugsverbot betroffenen Unternehmen tatsächlich Zins- und Liquiditätsnachteile aus diesem – ohne Zweifel unsachlichen – Grund auferlegen würde.

<sup>22</sup> VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 140 ff.

## 5. KEINE VERFASSUNGSWIDRIGKEIT DES ABZUGS- VERBOTS FÜR MANAGERGEHÄLTER

### 5.1. DER KERN DER ENTSCHEIDUNG DES VfGH

Im Verfahren zu G 186/2014 konnte sich der VfGH schließlich mit der Frage der Verfassungskonformität des Abzugsverbots für Managergehälter befassen. Im Ergebnis hat der VfGH die Verfassungskonformität dieses Abzugsverbots bestätigt, da er die vom BFG gegen die angefochtenen Bestimmungen vorgebrachten gleichheitsrechtlichen Bedenken für unbegründet hält.

Der Kerngedanke des VfGH lässt sich mit folgenden Sätzen der Entscheidung wiedergeben<sup>26</sup>:

„[Es] liegt [...] 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. [...]“

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,- pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt, ein Lenkungseffekt bewirkt werden. Ziel ist es, Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte des Steuerrechts zu stärken (vgl ErlRV 24 BlgNR 25. GP 8).

Der Verfassungsgerichtshof 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 einen gelinderen Eingriff darstellen, als unmittelbare Beschränkungen der Vertragsfreiheit für die Unternehmen mit sich bringen würden.

Der Verfassungsgerichtshof 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 überschreitet, dem Grunde nach als sachlich gerechtfertigt.

Der Verfassungsgerichtshof kann auch nicht erkennen, dass die in den angefochtenen Bestimmungen des Einkommenssteuergesetzes 1988 und das Körperschaftsteuergesetzes 1988 vorgesehenen Regelungen über das Abzugsverbot von vornherein ungeeignet sind, dieses Ziel zu erreichen.“

Zur konkreten Betragsgrenze für das Abzugsverbot iHv 500.000 € führte der VfGH Folgendes aus:<sup>27</sup>

„Obwohl das Bundesfinanzgericht das Abzugsverbot gem § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988, § 20 Abs 1 Z 7 EStG iVm § 124b Z 253 lit a EStG 1988 nur dem Grunde und nicht der Höhe nach bekämpft hat, hält der Verfassungsgerichtshof 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 (vgl VfSlg 11.615/1988, 16.754/2002, 17.908/2006). Der Verfassungsgerichtshof 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.“

### 5.2. KEIN ABSOLUTER VERFASSUNGSRECHTLICHER SCHUTZ DES OBJEKTIVEN NETTOPRINZIPS

Den Ausgangspunkt der Entscheidung bildet die Aussage des VfGH, wonach es keinen absoluten verfassungsrechtlichen Schutz des objektiven Nettoprinzips gibt.<sup>28</sup>

In diesem Ausgangspunkt ist dem VfGH vollständig beizupflichten.<sup>29</sup> Es ist im österreichischen Recht seit jeher unbestritten, dass das objektive Nettoprinzip ebenso wie auch das Leistungsfähigkeitsprinzip (als „Mutterprinzip“ des objektiven Nettoprinzips) für sich keinen absoluten verfassungsrechtlichen Schutz genießen.<sup>30</sup> Das Steuerrecht kennt kein „Sondergrundrecht“ auf Nettobesteuerung (oder allgemein: auf Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit). Es ist vielmehr Sache des Gesetzgebers, ob und auf welche Weise er Regelungen vorsehen will, die diese allgemeinen Prinzipien beschränken. Dies gilt auch für steuerliche Abzugsverbote von Betriebsausgaben. Solche Abzugsverbote sind im jeweiligen Einzelfall – wie der VfGH zutreffend ausführt – auf ihre Verfassungskonformität hin zu prüfen. Es ist daher weder so, dass Abzugsverbote für sich ein Verfassungsproblem wären, noch gilt umgekehrt, dass jedes Abzugsverbot verfassungsrechtlich unbedenklich wäre. Entscheidend ist vielmehr allein, ob für ein bestimmtes Abzugsverbot eine tragfähige sachliche Rechtfertigung besteht.

Angesichts dieser klaren Linie musste der VfGH in seiner Entscheidung nicht weiter auf das Argument des BFG im Antrag zu G 166/2014 (zurückgehend auf ein Vorbringen des Beschwerdeführers) eingehen, wonach ein Abzugsverbot im wirtschaftlichen Ergebnis zu einer „exzessiven“ Besteuerung führen könne, weil zur Steuerpflicht der Zahlung beim jeweiligen Empfänger noch die infolge des Abzugsverbots beim Zahler eintretende erhöhte Steuerbelastung auf dessen restliches Einkommen hinzukäme.<sup>31</sup> Richtig ist, dass diese Gesamtwirkung des Abzugsverbots in der Tat massiv sein kann und zu einer wirtschaftlichen Belastung in Höhe von 100 % der nichtabzugsfähigen Ausgaben führen kann (wenn sowohl Empfänger als auch Zahler dem 50%igen Grenzsteuersatz der Einkommensteuer unterliegen). Freilich übersieht dies (wie auch die BReg in ihrer Äußerung im Verfahren zu Recht festhält)<sup>32</sup>, dass eine solche Wirkung in der Natur jedes Abzugsverbots liegt. Wäre eine solche „exzessive“ wirtschaftliche Gesamtbelastung ein Verfassungsproblem, wäre jedes Abzugsverbot verfassungs-

26 VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 174.

29 So bereits *Staringer*, ÖStZ 2014, 369 (376).

30 Vgl dazu ausführlich *Staringer*, ÖStZ 2014, 369 (376) mwN.

31 BFG 27. 8. 2014, RN/6100001/2014, 37 f.

32 Wiedergegeben bei VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 28.

26 VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 185 ff.

27 VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 195.

widrig. Dies ist aber gerade nicht der Fall, vielmehr kommt es – wie erwähnt – auf die sachliche Rechtfertigung des einzelnen Abzugsverbots an.

### 5.3. RECHTFERTIGUNG DES ABZUGSVERBOTS DURCH DAS LENKUNGSZIEL DER „VERMINDERUNG DER EINKOMMENSCHERE“

Kern der Begründung des VfGH ist die Rechtfertigung des Abzugsverbots für Managergehälter durch das Lenkungsziel der Verringerung des Einkommensgefälles in Unternehmen zwischen den Führungskräften und übrigen Dienstnehmern („Einkommensschere“). Den „Einstieg“ dazu findet der VfGH mit der Feststellung, dass es dem Gesetzgeber offensteht, im Steuerrecht auch außerfiskalische Zielsetzungen zu verfolgen, wie insbesondere das Setzen von Anreizen für eine Verhaltenslenkung der Steuerpflichtigen.<sup>33</sup>

Mit diesem so selbstverständlich erscheinenden Zutritt hat der VfGH eine entscheidende Weichenstellung getroffen: Wenn der VfGH nämlich das Bestehen eines anzuerkennenden Lenkungsziels als Begründung der Verfassungskonformität des Abzugsverbots ausreichen lässt, muss dieses Verbot von vornherein verfassungskonform sein, solange nur ein solches Lenkungsziel tatsächlich besteht (und nicht mit völlig ungeeigneten Mitteln verfolgt wird). Auf Ungleichbehandlungen bzw Schlechterstellungen der Managergehälter gegenüber anderen Aufwendungen kommt es dann gar nicht mehr an. Zentrale Bedeutung kommt daher dem tatsächlichen Vorliegen eines solchen Lenkungsziels zu. Der VfGH hat sich nicht lange mit Nachforschungen aufgehalten, ob im vorliegenden Fall mit dem AbgÄG 2014 tatsächlich ein solches Lenkungsziel der Verminderung der Einkommensschere verfolgt werden sollte, er hat das diesbezügliche Vorbringen der BReg (das für sich eine Erwähnung in den ErlRV in Anspruch nehmen konnte) vielmehr ohne weiteres hinterfragen offensichtlich übernommen.<sup>34</sup> Der VfGH gibt implizit damit auch zu erkennen, dass er dieses Lenkungsziel für anerkanntenswert hält. Ansonsten hätte er ihm nämlich nicht diese Rechtfertigungskraft beigemessen. Leider gibt der VfGH keinerlei Begründung, warum die Senkung von Spitzengehältern tatsächlich ein solches wichtiges Anliegen unserer Gesellschaft sein sollte. Es ist bedauerlich, dass der VfGH seine Antwort auf eine so weitreichende gesellschaftspolitische Frage nicht einmal im Ansatz zu begründen versucht. Vielleicht hatte der VfGH gehofft, sich mit seiner Formulierung, „dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten zu können“ aus einer schwierigen gesellschaftspolitischen Debatte heraushalten zu können. Dies ist aber eine Illusion: Jeder Leser wird die Entscheidung so verstehen, dass der VfGH das rechtspolitische Ziel der Senkung von Spitzengehältern – trotz aller Zurückhaltung in der Sprache – inhaltlich gedeckt hat.

Die vorliegende Entscheidung ist daher ein anschauliches Beispiel für jene Linie der VfGH-Rechtsprechung, die gleichheitsrechtliche Probleme nicht anhand von Vergleichspaaren (wo die klassische Formel lautet, dass „Gleiches gleich, Ungleiches aber ungleich“ behandelt werden muss) prüft, sondern nach der Sach-

lichkeit einer Regelung (hier des Abzugsverbots) „an sich“ fragt.<sup>35</sup> Die oft kritisierte Schwäche dieser Rechtsprechungslinie wird im vorliegenden Fall ganz deutlich: Ob eine Regelung „an sich“ sachlich ist, ist letztlich eine reine Wertungsfrage, in deren Natur es liegt, dass sie oft nur schwer rational nachvollziehbar ist. Wenn der VfGH die Senkung der Einkommensschere als wichtiges gesellschaftspolitisches Anliegen versteht, dann bringt er damit eine bestimmte Wertung zum Ausdruck. Zu dieser Wertung kann man nun stehen wie man will, rational nachvollziehbar ist sie – eben weil sie eine Wertung ist – nicht (dies umso weniger, wenn sie – wie hier – vom VfGH in keiner Weise begründet wird).

Rasch wird deutlich, dass eine solche wertende Herangehensweise zwangsläufig zu erheblichen Spielräumen für den Gesetzgeber führt. Nicht ohne Grund war der VfGH daher in seiner Rechtsprechung stets darauf bedacht, die Sachlichkeit immer dort „an sich“ (und gerade nicht anhand von Vergleichspaaren) zu prüfen, wo er ganz bewusst dem Gesetzgeber freie Hand in der Steuerpolitik lassen wollte, nämlich bei der grundsätzlichen Auswahl eines Besteuerungsgegenstands. Wenn der Gesetzgeber Einkommen, Vermögen, Energie, Banken oder Hunde zum Gegenstand einer Abgabe machen will, muss er dafür nach der Rechtsprechung lediglich einen tauglichen Belastungsgrund vorweisen (klassisch sind dies etwa Leistungsfähigkeit, Äquivalenz oder eben ein Lenkungsziel). Er muss hingegen nicht rechtfertigen, warum er zB gerade eine Steuer auf Hunde erhebt, andere Haustiere hingegen unbesteuert lässt.<sup>36</sup> Damit schließt sich der Kreis zum vorliegenden Fall: Die BReg hatte ihre Auffassung – freilich ohne dies beim Namen zu nennen – im Verfahren nämlich mit genau jener Argumentationslinie eines „gelockerten Sachlichkeitsmaßstabs“ begründet, die von der Rechtsprechung für die Auswahl von Besteuerungsgegenständen entwickelt wurde.<sup>37</sup> Der VfGH hat dies – bewusst oder unbewusst<sup>38</sup> – für das Abzugsverbot für Managergehälter übernommen, obwohl es dort keineswegs um eine solche primäre Auswahlentscheidung, sondern die Ausgestaltung des Steuertatbestands geht. Dies

<sup>35</sup> Vgl dazu zB *Berka* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (2014) Art 7 Rz 7, 33; *Berka*, Die Grundrechte (1999) Rz 911 ff; *Pöschl* in *Merten/Papier* (Hrsg), Handbuch der Grundrechte (2009) 270 ff; *Öhlinger/Eberhard*, Verfassungsrecht<sup>19</sup> (2014) Rz 765 ff.

<sup>36</sup> Dazu *Staringer*, Rechtsfragen der Zulässigkeit von Handymastensteuern, in *FS Ruppe* (2007) 573 (584 ff); siehe dazu auch *Achatz*, Die Auswahl von Besteuerungsgegenständen – verfassungsrechtliche Aspekte, ÖStZ 2002, 534 (535 f); weiters bereits *Gassner*, Gleichheitssatz und Steuerrecht (1970) 3 ff; *Staringer/Denk*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Stabilitätsabgabe, Glosse zu VfGH 14.12.2011, B 886/11, ÖZW 2012, 70 (75 ff).

<sup>37</sup> Beschrieben zB von *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform (1998) 119 (126); sowie *Ruppe*, Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts, *StuW* 2011, 372 (374); jeweils – zit von der BReg, wiedergegeben bei VfGH 9.12.2014, G 136/2014 ua, Rz 34.

<sup>38</sup> Die Entscheidung legt sogar nahe, dass der VfGH im vorliegenden Fall ganz bewusst eine vergleichende gleichheitsrechtliche Prüfung nicht anstellen wollte. Der VfGH hält nämlich ausdrücklich fest, dass es bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung des Abzugsverbots nicht um Fragen der „Systemkohärenz“ oder „Systemgerechtigkeit“ ginge. Der Begriff der „Systemkohärenz“ war vom BFG – wenn auch in ungewohnter Terminologie – genau für die klassischerweise beim Gleichheitssatz anzustellende vergleichende Prüfung verwendet worden. Es ging dem BFG gerade darum, ob das Abzugsverbot für Managergehälter gegenüber anderen vergleichbaren, aber nicht abzugsverbotenen Betriebsausgaben gerechtfertigt werden kann. Dass der VfGH diesen Gedanken der vergleichenden Prüfung in wenigen Worten vom Tisch wischt, ist bemerkenswert und trägt nicht zur Überzeugungskraft der Entscheidung bei.

<sup>33</sup> VfGH 9.12.2014, G 136/2014 ua, Rz 185.

<sup>34</sup> Dazu unten Abschnitt 5.8.



ist unbefriedigend, wenn man den Gleichheitssatz als Gleichbehandlungsgrundsatz versteht: Denn damit geht – wie der Fall anschaulich zeigt – jeder Schutz vor Ungleichbehandlung verloren, wenn der Gesetzgeber mit einer steuerlichen Vorschrift nur ein einigermaßen plausibles Lenkungsziel verbindet.<sup>39</sup>

#### 5.4. KEINE PRÜFUNG DER UNGLEICHBEHANDLUNGEN INFOLGE DES ABZUGSVERBOTS

Ganz anders hätte die gleichheitsrechtliche Prüfung des VfGH hingegen dann ausgesehen, wenn der VfGH hierfür Vergleichspaare gebildet hätte, anhand derer zu hinterfragen gewesen wäre, ob für Managergehälter ein Abzugsverbot bestehen kann, für andere vergleichbare Betriebsausgaben hingegen nicht. Es hätten sich gleich mehrere solche Vergleichspaare angeboten: So hatte etwa das BFG ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das Abzugsverbot für Managergehälter zu einer Schlechterstellung dieser Aufwendungen gegenüber sämtlichen anderen betrieblich veranlassten Aufwendungen führen würde, bei denen die Höhe der Ausgabe keine Rolle spielt.<sup>40</sup> Ebenso hat das BFG die Differenzierung zwischen Managergehältern und Entgelten für externe Dienstleistungen in Frage gestellt.<sup>41</sup>

Niemand kann heute sagen, ob der VfGH bei einer solchen vergleichenden Prüfung zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre. Mit einiger Sicherheit wäre die Entscheidung des VfGH aber besser begründet und rationaler nachvollziehbar gewesen. Denn es ist gerade der Vorzug der Prüfung anhand von Vergleichspaaren, dass sie einem sehr präzisen und gut nachvollziehbaren Prüfungsschema folgt, bei dem zunächst tatsächliche Gemeinsamkeiten der Vergleichsobjekte herausarbeitet werden, danach die Ungleichbehandlung durch die in Prüfung stehende Norm untersucht und sodann in einem letzten Schritt nach einer tragfähigen Rechtfertigung für eine festgestellte Ungleichbehandlung gesucht wird.<sup>42</sup> Wenn der VfGH dieses Schema auf das Abzugsverbot für Managergehälter angewendet hätte, hätte er sich wohl wesentlich gründlicher mit der Sonderstellung beschäftigt, die dieses als das einzige ausschließlich in der Höhe der Ausgabe begründete Abzugsverbot in der Steuerrechtsordnung einnimmt. Auch hätte er der Frage nicht ausweichen können, warum denn gerade Gehälter (also Leistungsentgelte für menschliche Arbeit) abzugsgedeckelt sein sollen, sämtliche anderen bezogenen Leistungen dagegen nicht. Und nicht zuletzt hätte er sich auch der Frage stellen müssen, ob denn das zur Rechtfertigung vorgebrachte nichtsteuerliche Ziel der Verringerung der Einkommensschere tatsächlich so stark ist, dass auch ganz gravierende Ungleichbehandlungen, die den absoluten Kernbestand der Steuerrechtsordnung beschädigen (immerhin sind Leistungsfähigkeit und objektives Nettoprinzip Fundamentprinzipien des Steuerrechts), hingenommen werden müssen.

#### 5.5. KEINE VERGLEICHBARKEIT VON „PERSONALAUFWAND“ UND „SACHAUFWAND“?

Wie sehr der VfGH sich vor einer vergleichenden gleichheitsrechtlichen Prüfung in der vorliegenden Entscheidung gescheut hat, zeigen auch die Ausführungen zur vom BFG als bedenklich erachteten Differenzierung von „Personalaufwand“ (in der Terminologie des VfGH: die Gehälter des eigenen Personals) und „Sachaufwand“ (so bezeichnet der VfGH sämtliche extern bezogenen Sach- oder Dienstleistungen) für Zwecke des Abzugsverbots. Der Gerichtshof lehnt hier von vornherein die Vergleichbarkeit der beiden Gruppen von Ausgaben ab, da zwischen ihnen „im Lichte des beabsichtigten Lenkungseffekts“ erhebliche Unterschiede bestünden.

Die Begründung für diese Unterschiede ist aber keineswegs überzeugend: So soll in Bezug auf den Personalaufwand (dh die Managergehälter) für den Arbeitgeber die Möglichkeit der „direkten Einwirkung“ bestehen, Vergleichbares würde nach dem VfGH aber für Leistungen von dritter Seite (den „Sachaufwand“) nicht gelten. Es ist nicht nachvollziehbar, warum der VfGH meint, dass Gehälter vom Arbeitgeber tatsächlich freier gestaltet werden können, als die Kosten für externe Dienstleistungen. Beide Arten von Kosten sind letztlich Vereinbarungssache. Die offenbar beim VfGH bestehende Vorstellung, dass Gehälter vom Arbeitgeber einseitig diktiert werden können, externe Leistungsentgelte hingegen unverhandelt hingenommen werden müssen, befremdet. Erst recht erscheint es lebensfern, gerade bei Spitzenkräften (und nur um diese geht es hier) anzunehmen, dass deren Gehälter vom Arbeitgeber frei festgelegt werden könnten. Im Gegenteil werden solche Spitzenkräfte gerade deshalb hoch bezahlt, weil sie am Markt besonders gefragt sind und daher eine starke Verhandlungsposition gegenüber dem Arbeitgeber haben.

Hinzu kommt noch, dass es für den VfGH offenbar entscheidend ist, dass die behaupteten Unterschiede „im Lichte des beabsichtigten Lenkungseffekts“ bestehen. Auch dies macht ratlos: Richtigerweise wäre hier zu fragen gewesen, ob die beiden Fallgruppen Personalaufwand und Sachaufwand Unterschiede „im Tatsächlichen“ aufweisen, die sodann allenfalls durch ein Lenkungsziel rechtfertigbar wären. Dass die beiden Fallgruppen „im Lichte des Lenkungseffekts“ unterschiedlich sind (eben weil es dem Lenkungsziel nur um die Senkung des Personalaufwands, nicht aber des Sachaufwands geht), ist notwendige Folge des nur auf den Personalaufwand eingeschränkten Lenkungsziels, sagt aber über Unterschiede im Tatsächlichen nichts aus. Die Ausführungen des VfGH bedeuten daher in Wahrheit nichts anderes, als dass ein selektives Lenkungsziel (die Senkung des Personalaufwands) automatisch entscheidende Unterschiede zu von diesem Lenkungsziel nicht erfassten Ausgaben erzeugt. Bei einer solchen Logik ist es von vornherein unmöglich, dass es unter den vom Abzugsverbot erfassten oder nicht erfassten Fällen überhaupt vergleichbare Fälle geben kann. Richtigerweise hätte daher die Vergleichbarkeit von Personalaufwand und Sachaufwand nicht „im Lichte des Lenkungseffekts“ geprüft werden müssen, sondern vor dem Hintergrund der betrieblichen Veranlassung des Aufwands. Sind beide Fallgruppen in gleicher Weise betrieblich veranlasst, wären sie auch für Zwecke des Gleichheitssatzes vergleichbar. Bei einem solchen Zugang

<sup>39</sup> Zu Recht kritisch gegen eine Übertragung dieser Sicht des Gleichheitssatzes auf steuerliche Einzelnormen daher auch Ruppe, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Umweltabgaben, in Bernat/Böhler/Weilinger (Hrsg), Zum Recht der Wirtschaft (2001) 2079 (2087 f); weiters Achatz, ÖStZ 2002, 538.

<sup>40</sup> BFG 2. 10. 2014, RN/7100004/2014, 7 f.

<sup>41</sup> Vgl Fn 40.

<sup>42</sup> Vgl dazu zB Berka in Kneihls/Lienbacher (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (2014) Art 7 Rz 44 ff; Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht<sup>10</sup> (2014) Rz 762.

wäre die Rechtfertigungskraft des Lenkungsziels auf die Probe gestellt worden. Wohl genau deshalb hat sich der VfGH von vornherein gar nicht auf die Vergleichbarkeit einlassen wollen.

#### 5.6. KEINE SONDERSTELLUNG DES ABZUGSVERBOTS FÜR MANAGERGEHÄLTER?

Der VfGH ist auffallend bemüht zu belegen, dass das Abzugsverbot für Managergehälter über 500.000 € p.a. gar nicht die Sonderstellung in der geltenden Steuerrechtsordnung hat, die ihm das BFG in seinem Antrag zumessen wollte. Vielmehr betont der VfGH mehrfach, dass das geltende Recht nicht nur zahlreiche andere Abzugsverbote kennt, sondern darunter insbesondere auch solche Abzugsverbote sind, die Betriebsausgaben „der Höhe nach“ vom Abzug ausschließen.<sup>43</sup>

Die dahinterstehende Taktik des VfGH ist klar: Offenkundig soll die vom BFG<sup>44</sup> – im Anschluss an das Schrifttum<sup>45</sup> – ins Treffen geführte Singularität des Abzugsverbots für Managergehälter heruntergespielt (bzw verneint) werden, die ja gerade darin besteht, dass die Abzugsfähigkeit solcher Gehälter ausschließlich deshalb versagt wird, weil sie die Grenze von 500.000 € p.a. überschreiten. Das BFG hatte das Charakteristikum dieses Abzugsverbots darin erkannt, dass es neben der reinen Höhe der Zahlung keinen sonstigen Grund für die Versagung der Abzugsfähigkeit gibt. Diese Gehälter sind dem Gesetzgeber für den Betriebsausgabenabzug schlicht und einfach „zu hoch“, ohne dass andere Gründe für den Nichtabzug bestehen würden. Dies stellt die Managergehälter in einen deutlichen Gegensatz zu allen anderen Betriebsausgaben. Genau ein solcher Gegensatz passt der Herangehensweise des VfGH bei der Sachlichkeitsprüfung aber nicht ins Konzept: Denn je stärker die Ungleichbehandlungen durch das Abzugsverbot erscheinen, umso mehr fällt auf, dass der VfGH in seiner Entscheidung – wie dargelegt – diese Ungleichbehandlungen gar nicht gleichheitsrechtlich prüft.<sup>46</sup>

Der VfGH versucht daher Beispiele zu nennen, die ebenfalls solche Abzugsverbote „der Höhe nach“ darstellen sollen.<sup>47</sup> Diese Beispiele unterscheiden sich aber durchwegs vom Abzugsverbot für Managergehälter und unterstützen somit die These des VfGH nicht: So ist eine betragsmäßige Grenze für die Abzugsfähigkeit bei manchen der vom Gerichtshof genannten Ausgaben gar nicht zu finden (so bei den Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs 1 Z 3 EStG oder den Unterhaltswahlungen nach § 20 Abs 1 Z 4 EStG).<sup>48</sup> Bei weiteren Beispielen hat der VfGH offenbar übersehen (er erwähnt es jedenfalls mit keinem Wort), dass der Grund für die Abzugsbeschränkung nicht in einer bestimmten betraglichen Höhe der Ausgaben liegt, sondern in der typisierten Nähe zur Privatsphäre: Aus diesem Grund (und nicht bloß wegen ihrer Betragshöhe) sind die Aufwendungen für in § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG<sup>49</sup> taxativ auf-

gestellte „Luxuswirtschaftsgüter“ nicht abzugsfähig.<sup>50</sup> Gleiches gilt für die Deckelung des Ausgabenabzugs für Familienheimfahrten mit der Pendlerpauschale (§ 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG), auch hier besteht offenkundig typischerweise eine private Mitveranlassung.<sup>51</sup> Nichts anderes gilt auch bei den vom VfGH ins Treffen geführten Reisekosten (§ 20 Abs 1 Z 2 lit c EStG), da es dort um eine Deckelung des Verpflegungsmehraufwands mit den Tagesgeldern gemäß § 26 Z 4 EStG geht (die sonstigen Reisekosten, wie zB für Nächtigung, sind dagegen bei tatsächlichem Nachweis voll abzugsfähig)<sup>52</sup>. Bei all diesen Fällen liegt der Grund für das Abzugsverbot erkennbar in der Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten zur Privatsphäre. Dieses Abgrenzungsproblem stellt sich bei den Managergehältern aber gerade nicht. Insoweit passen die vom VfGH gegebenen Beispiele für sonstige Abzugsverbote „der Höhe nach“ nicht.<sup>53</sup>

Auch die vom VfGH als Beleg für vergleichbare Abzugsverbote herangezogene Abzugsbeschränkung von Aufsichtsratsvergütungen passt nicht.<sup>54</sup> Zwar hat der VfGH vor längerem die Verfassungskonformität der Bestimmung des § 16 Z 3 KStG 1966 bestätigt, die den Nichtabzug von Aufsichtsratsvergütungen anordnete.<sup>55</sup> Dabei ging es jedoch gar nicht um das Abzugsverbot als solches, sondern um die Ausnahme der Vergütungen bestimmter Aufsichtsfunktionen der öffentlichen Hand von diesem Abzugsverbot (für die der VfGH damals eine gesonderte Rechtfertigung finden konnte). Was aus dem Abzugsverbot des KStG 1966 für Aufsichtsratsvergütungen aber für den vorliegenden Fall des Abzugsverbots für Managergehälter gewonnen werden soll, bleibt unklar. Immerhin näher wäre hier der Vergleich zur geltenden Rechtslage nach dem KStG 1988 gelegen, die in § 12 Abs 1 Z 7 KStG die Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen vom Abzug ausschließt. Dieses Abzugsverbot hatten auch die Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2014 ins Treffen geführt, um die Besonderheit des Abzugsverbots für Mana-

Abs 1 Z 2 lit b EStG nachgebildete Abzugsverbot für Luxusauswendungen im Körperschaftsteuerrecht (§ 12 Abs 1 Z 2 KStG) schon deshalb nicht die Abgrenzung zur Privatsphäre im Sinn haben könne, weil Körperschaften eine solche Privatsphäre definitionsgemäß gar nicht haben können. Dieses Vorbringen der BReg verschweigt allerdings den tatsächlichen Zweck des Abzugsverbots nach § 12 Abs 1 Z 2 KStG. Unstrittig ist hier zwar, dass dieses Abzugsverbot wegen der fehlenden Privatsphäre von Körperschaften einen Fremdkörper im KStG darstellt (vgl *Plansky in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 12 Rz 15; *Lachmayer in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, 25. Lfg (2014) § 12 Rz 26; siehe auch ErlRV 622 BlgNR 17. GP, 19). Der Sinn von § 12 Abs 1 Z 2 KStG liegt aber – wie Rechtsprechung (VwGH 26. 7. 1995, 92/15/0144) und Verwaltungspraxis (KStR 2013 Rz 1258) ganz ausdrücklich festhalten – darin, dass der Steuerpflichtige durch den Wechsel in eine andere Rechtsform der Abzugsbeschränkung des § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG nicht entgehen können soll (so auch *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 12 Rz 60; *Plansky in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 12 Rz 15; *Lachmayer in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, 25. Lfg (2014) § 12 Rz 25). Mit § 12 Abs 1 Z 2 KStG soll somit ganz bewusst die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sichergestellt werden, weshalb der Gedanke der Abgrenzung zur Privatsphäre eben mittelbar auch im KStG greift. Dies erwähnt die BReg mit keinem Wort.

<sup>50</sup> Vgl *Staringer*, ÖStZ 2014, 369 (376) mwN; *Baldauf* in *Jakom EStG<sup>7</sup>* (2014) § 20 Rz 21; *Kofler in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG § 20 Rz 16 (Stand 1. 7. 2014, rdb.at).

<sup>51</sup> Vgl *Zorn in Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>83</sup> (2012) § 20 Rz 6.2.; *Kofler in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG § 20 Rz 104/11 ff (Stand 1. 7. 2014, rdb.at); *Baldauf* in *Jakom EStG<sup>7</sup>* (2014) § 20 Rz 59.

<sup>52</sup> Vgl dazu *Kofler in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG § 20 Rz 104 (Stand 1. 7. 2014, rdb.at).

<sup>53</sup> So bereits *Staringer*, ÖStZ 2014, 369 (376) mwN.

<sup>54</sup> VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 181.

<sup>55</sup> VfGH 10. 10. 1978, B 139 und B 140/77, VfSlg 8412/1978; siehe auch VfGH 28. 11. 1988, B1453/87, B1305/88.

<sup>43</sup> VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 184.

<sup>44</sup> BFG 2. 10. 2014, RN/7100004/2014, 7 f.

<sup>45</sup> *Staringer*, ÖStZ 2014, 369 (376 f).

<sup>46</sup> Dazu oben Abschnitt 5.4.

<sup>47</sup> VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 176 ff.

<sup>48</sup> Vgl *Baldauf* in *Jakom EStG<sup>7</sup>* (2014) § 20 Rz 61 ff, 80 ff; *Kofler in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG § 20 Rz 83 ff, 105 ff (Stand 1. 7. 2014, rdb.at).

<sup>49</sup> Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang das – vom VfGH in seiner Entscheidung nicht weiter aufgegriffene – Vorbringen der BReg (wiedergegeben bei VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 34, S 91), dass das § 20



gergehälter zu relativieren.<sup>56</sup> Freilich war schon dieser Hinweis der Materialien verfehlt, weil der Grund für den bloß hälftigen Abzug der Aufsichtsratsvergütungen ganz anders gelagert ist. Dort geht es darum, die Doppelfunktion des Aufsichtsrats, der sowohl die Interessen der Aktiengesellschaft als auch jene ihrer Aktionäre zu wahren hat, steuerlich in pauschalierter Form durch einen hälftigen Nicht-Abzug zu berücksichtigen.<sup>57</sup>

Wenig überzeugend ist schließlich der Hinweis des VfGH (zurückgehend auf das Vorbringen der BReg), wonach auch bei PKW oder Kombinationskraftwagen eine Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs auf angemessene Beträge bestünde.<sup>58</sup> Diese Art von Abzugsbeschränkung bestand nach dem EStG 1972,<sup>59</sup> der VfGH hat im Jahr 1978 ihre Verfassungskonformität bestätigt.<sup>60</sup> In diesem Verfahren ging es um die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Deckelung des Abzugs von laufenden Betriebskosten von PKW durch vorgegebene Kilometersätze. Es war für den VfGH dabei nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber die Steuerpflichtigen durch eine solche Beschränkung dazu anhält, beim Betrieb von PKWs sparsam vorzugehen. Möglicherweise hat der VfGH diesen bald 40 Jahre zurückliegenden Fall in gedanklicher Nähe zum Abzugsverbot für Managergehälter gesehen. Freilich übersieht er dabei, dass die fragliche Regelung für die Betriebskosten von PKW seit dem EStG 1988 nicht mehr im Rechtsbestand ist. An die Stelle der früheren Regelung des EStG 1972 ist das – oben erwähnte – Abzugsverbot für Luxuswirtschaftsgüter in § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG getreten, das nicht nur die Anschaffungskosten des PKW, sondern auch die Kosten des laufenden Betriebs umfasst.<sup>61</sup> Seit dem EStG 1988 liegt die Rechtfertigung des Abzugsverbots der Luxus-Komponente somit – wie erwähnt – in der bei unangemessen hohen Ausgaben vermuteten privaten Mitveranlassung. Ein generelles zur Sparsamkeit anhaltendes Lenkungsziel kennt das EStG 1988 nicht, was sich insbesondere darin zeigt, dass die laufenden Betriebskosten eines PKW in keiner Form abzugsbeschränkt sind, wenn es sich um keinen „Luxus-PKW“ handelt.<sup>62</sup> Der nach dem EStG 1972 noch relevante „sparsame“ Gebrauch des PKW spielt nach dem EStG 1988 keine Rolle mehr und wird vom Gesetzgeber daher nicht angestrebt. Diesen Schwenk des Gesetzgebers von den Zielsetzungen des EStG 1972 zu jenen des EStG 1988 hat der VfGH nicht gesehen (bzw hat die BReg ihn nicht darauf hingewiesen).

#### 5.7. GIBT ES EINEN INTERNATIONALEN TREND ZUR VERRINGERUNG DER EINKOMMENSCHERE?

Die BReg hat im Verfahren umfassend vorgebracht, dass für das von ihr behauptete Lenkungsziel der Verringerung der Einkommensschere zahlreiche internationale Vorbilder bestünden, so-

dass das AbgÄG 2014 insoweit im internationalen Trend liegen würde.<sup>63</sup>

Dieses Vorbringen überrascht. Eine nähere Betrachtung zeigt nämlich, dass die von der BReg geltend gemachten internationalen Vorbilder keineswegs in der Weise tatsächlich bestehen, wie dies die BReg glauben machen will. Bei den meisten der ins Treffen geführten „Vorbilder“ handelte es sich nämlich bloß um politische Vorschläge, die aber letztlich gar nicht umgesetzt wurden. So verschweigt die BReg, dass die von ihr genannten politischen Initiativen zur – im Übrigen gar nicht absoluten, sondern nur relativen – Begrenzung von Topgehältern durchwegs gescheitert sind (wie zB in der Schweiz<sup>64</sup> oder in Deutschland<sup>65</sup>). Auch der von der BReg erwähnte Entwurf der Änderungsrichtlinie zur EU-Aktionärsrechterichtlinie<sup>66</sup> sieht keineswegs eine Begrenzung von Topgehältern vor, sondern will bloß die Transparenz und Kontrolle der Vorstandsvergütung verbessern. Andere von der BReg ins Treffen geführte „Vorbilder“ passen gar nicht zum Thema der Einkommensschere, weil sie lediglich die variablen Gehaltsbestandteile zurückdrängen wollen, aber mit der absoluten Höhe von Gehältern gar kein Problem haben (so die EU-Beschränkung von „Banker Boni“<sup>67</sup>).

Insgesamt zeigen gerade die von der BReg vermeintlich für ihre Sicht ins Treffen geführten internationalen Beispiele, dass die BReg mit ihrem „wichtigen gesellschaftspolitischen Anliegen“ tatsächlich alleine dasteht. Die behauptete internationale Evidenz für den Trend zur Verminderung der Einkommensschere gibt es jedenfalls nicht.

#### 5.8. WAR DIE SENKUNG VON SPITZENGEHÄLTERN TATSÄCHLICH DAS ZIEL DES ABGÄG 2014?

Letztlich kommt es aber in rechtlicher Sicht nicht auf den internationalen Vergleich an. Wesentlich ist vielmehr, ob es dem AbgÄG 2014 mit der in den ErlRV programmatisch gemachten Aussage, dem Einkommensgefälle entgegenwirken zu wollen<sup>68</sup>, auch tatsächlich ernst war. Hier wird die Sache interessant: Es ist bemerkenswert, dass der VfGH in keiner Weise eines der Kernargumente des BFG thematisiert, wonach die Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2014 (insbesondere die Wirkungsorientierte Folgenabschätzung – WFA) es zumindest zweifelhaft erscheinen lassen, dass das Ziel des Abzugsverbots tatsächlich in einer Senkung von Managergehältern liegt.<sup>69</sup> Der Gesetzgeber war nämlich ausweislich der WFA nicht von einem sinkenden, sondern von einem steigenden Steueraufkommen aufgrund des Abzugsverbots für Managergehälter über die nächsten Jahre ausgegangen, dies verbunden mit

<sup>56</sup> ErlRV 24 BlnNR 25. GP, 5.

<sup>57</sup> Vgl Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 12 Rz 126; Lachmayer in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG, 25. Lfg (2014) § 12 Rz 106; Plansky in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG (2009) § 12 Rz 37 ff.

<sup>58</sup> VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 183.

<sup>59</sup> Vgl § 20a EStG 1972 idF BGBl 1977/645.

<sup>60</sup> VfGH 14. 12. 1978, G 82/78, VfSlg 9457/1978.

<sup>61</sup> Vgl Baldauf in Jakom EStG<sup>7</sup> (2014) § 20 Rz 30; Kofler in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 20 Rz 53 (Stand 1. 7. 2014, rdb.at); EStR 2000 Rz 4780.

<sup>62</sup> Vgl Fn 61.

<sup>63</sup> Wiedergegeben bei VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 28, 34, S 49, 84 f.

<sup>64</sup> Dort wurde die Initiative „1:12 – Für gerechte Löhne“ im November 2013 in sämtlichen Kantonen und mit insgesamt über 65 % der Stimmen abgelehnt.

<sup>65</sup> In den Verhandlungen zum aktuellen Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und SPD hatte die SPD zwar ursprünglich ein Maximalverhältnis von Vorstandsgehältern zu Durchschnittsgehältern gefordert, diese Forderung aber dann letztlich aufgegeben.

<sup>66</sup> COM 2014/0121 [COD].

<sup>67</sup> Durch das CRD-IV-Paket. Diese Beschränkung wird im Übrigen vom UK derzeit vor dem EuGH bekämpft (C-507/13, *United Kingdom v Parliament and Council*).

<sup>68</sup> ErlRV 24 BlnNR 25. GP, 5.

<sup>69</sup> BFG 2. 10. 2014, RN/7100004/2014, 9 ff.

der ausdrücklichen Hoffnung, dass „die Bereitschaft zur Zahlung von Gehältern über 500.000 € auch nach dem Jahr 2013 noch [besteht], aber im Unterschied zu den Vorjahren die Auszahlung von Gehältern das Gesamtsteueraufkommen insoweit nicht verringert, als diese 500.000 € übersteigen.“<sup>70</sup> Es steht damit der Verdacht im Raum, dass das von der BReg – und später dem VfGH – so sehr ins Zentrum gerückte Lenkungsziel der Senkung von Managergehältern möglicherweise in Wahrheit dem AbgÄG 2014 überhaupt nicht ernstlich zugrunde gelegen hat.

Die BReg hat im Verfahren größte Mühe aufgewendet, um diese – als „verkürzt“ bezeichnete – Einnamenschätzung der WFA zu relativieren, indem sie ins Treffen führt, dass die Aufkommensplanung von einem nur langsam eintretenden Lenkungseffekt ausgegangen wäre, wogegen der gegenläufige aktuelle Trend Managergehälter weiter steigen lassen würde. Zudem würden Gehälter allein wegen der Inflation stetig steigen (wobei die BReg mit 5 % p.a. eine derzeit völlig unrealistisch hohe Inflationsrate annimmt).<sup>71</sup> Diese Erklärungsversuche der BReg erscheinen nicht glaubwürdig. Es ist vielmehr unwahrscheinlich, dass der Gesetzgeber tatsächlich ernstlich auf eine nachhaltige Senkung von Spitzengehältern aus war, zumal dies für den Fiskus zu einem doppelten Einnahmefall führen würde. Neben dem dann wegfallenden Mehrertrag aus der Nicht-Abzugsfähigkeit beim Arbeitgeber würde diesfalls nämlich auch Lohnsteueraufkommen beim Arbeitnehmer (zu 50%-Steuersatz) wegfallen. Dass ein solcher doppelter Einnahmefall tatsächlich der Sinn des AbgÄG 2014 gewesen wäre, ist nach wie vor nicht plausibel (auch die WFA erwähnt einen Lohnsteuerausfall an keiner Stelle). Dennoch scheint der VfGH das von der BReg im Verfahren behauptete Lenkungsziel der Senkung von Managergehältern – ohne sichtbare nähere Prüfung – für bare Münze genommen zu haben.

#### 5.9. WERDEN SPITZENGEHÄLTER TATSÄCHLICH DURCH DAS ABZUGSVERBOT BEEINFLUSST?

Auch wenn dies das Lenkungsziel des AbgÄG 2014 gewesen sein sollte, so ist dennoch völlig offen, ob ein Abzugsverbot tatsächlich realistisch dazu führt, dass Unternehmen die an ihr Top-Management bezahlten Gehälter senken. Die BReg hat hierzu weder empirische Daten noch genaue Prognosen (bzw. die Begründung dafür) vorgelegt. In Wahrheit weiß niemand, ob das Lenkungsziel der Verminderung der Einkommensschere durch ein solches Abzugsverbot tatsächlich erreicht werden kann. Ein auch nur einigermaßen seriöses Impact Assessment konnte von der BReg weder im Gesetzgebungsverfahren noch im Verfahren vor dem VfGH vorgelegt werden. Auch die Wirkungsorientierte Folgenabschätzung (WFA) zum AbgÄG 2014, die auch von der BReg als bloß „verkürzte“ Darstellung angesehen wird<sup>72</sup>, leistet dies nicht.

Der VfGH hat hierzu allerdings eine äußerst großzügige Position eingenommen: Für ihn ist es ausreichend, dass das Ab-

zugsverbot „nicht von vornherein ungeeignet“ ist, um das Lenkungsziel der Verminderung der Einkommensschere zu erreichen. Mit anderen Worten muss es immerhin bloß denkmöglich sein, dass der ins Treffen geführte Lenkungseffekt des Abzugsverbots eintritt. Damit legt der VfGH dem Gesetzgeber die Latte sehr niedrig, denn dass eine Senkung von Gehältern als Reaktion auf das Abzugsverbot tatsächlich denkunmöglich wäre, wird nicht angenommen werden können. Einen empirischen Nachweis über den tatsächlichen Eintritt des Lenkungseffekts (oder zumindest die Grundlagen der Vermutung eines solchen Effekts) hat der VfGH nicht verlangt.<sup>73</sup>

#### 5.10. ERHALT DES „INNEREN FRIEDENS“ VON UNTERNEHMEN ALS ZIEL DES ABZUGSVERBOTS

Interessant ist, dass der VfGH (und auch die BReg) das Lenkungsziel des Abzugsverbots für Managergehälter ausdrücklich in der Reduktion der innerhalb eines Unternehmens bestehenden Einkommensschere sehen. Dies ist ein neuer und durchaus überraschender Gedanke, da der Gesetzeswortlaut (und auch die Materialien) keinen Hinweis darauf geben, dass es hier um das Einkommensgefälle innerhalb eines Unternehmens geht. Auch das bisherige Schrifttum ist durchwegs davon ausgegangen, dass das Abzugsverbot für über 500.000 € betragende Gehälter unabhängig davon zur Anwendung kommt, wie das sonstige Gehaltsgefüge im Unternehmen des Arbeitgebers ist.<sup>74</sup> Dem VfGH scheint aber gerade dieses innerbetriebliche Einkommensgefälle wichtig zu sein, offenbar um damit den „inneren Frieden“ innerhalb der Belegschaft eines Unternehmens zu fördern.

Die Sichtweise des VfGH führt zur Frage, ob daher konsequenterweise die Reichweite des Abzugsverbots auf solche Fälle zu reduzieren wäre (durch teleologische Reduktion), in denen ein unerwünschtes innerbetriebliches Einkommensgefälle innerhalb der Belegschaft eines Unternehmens besteht. Dies hätte durchaus praktische Konsequenzen: So wären etwa Gehälter an Geschäftsführer von „Einpersonen-GmbHs“ oder „Ich-AGs“ (bei denen die Gesellschaft einen einzigen Arbeitnehmer hat) von vornherein vom Abzugsverbot ausgenommen, auch wenn diese Gehälter die Grenze von 500.000 € übersteigen.<sup>75</sup> Dies mögen vielleicht keine häufigen Fälle sein. Für die Praxis durchaus große Bedeutung könnte aber eine solche Einschränkung der Reichweite des Abzugsverbots in Bezug auf die Auslegung der „vergleichbar organisatorisch eingeordneten Personen“ haben. Kommt es nämlich beim Abzugsverbot auf den Schutz des sozialen Friedens innerhalb des Unternehmens an, dann können folgerichtig nur solche Personen als „vergleichbar organisatorisch eingeordnet“ vom Abzugsverbot betroffen sein, die tatsächlich so eng ins Unternehmen eingebunden sind, dass sie von den übrigen Mitarbeitern als „Kollegen“ empfunden werden. Dies könnte zu einem engen Verständnis der „vergleichbar organisatorisch eingegliederten Personen“ führen.

<sup>70</sup> Vgl. 24 BlgNR 25. GP – Regierungsvorlage – Vorblatt und WFA, 8. Die WFA sprechen an dieser Stelle aufgrund eines Redaktionsversehens vom „Lohnsteueraufkommen“, gemeint ist aber das Steueraufkommen beim Arbeitgeber (so auch die BReg, wiedergegeben bei VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 28, S 63).

<sup>71</sup> Wiedergegeben bei VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, Rz 28, S 61 ff.

<sup>72</sup> Dazu oben Abschnitt 5.8.

<sup>73</sup> Früher war dagegen von Lenkungsnormen im Steuerrecht immerhin mitunter gefordert worden, dass sie „zur Erreichung des sachfremden Ziels geeignet, erforderlich und auch adäquat“ sind. So *Werndl*, Allgemeines Steuerrecht (2000) 11 f mwN.

<sup>74</sup> Vgl. die Nachweise aus der Lit oben Fn 5.

<sup>75</sup> Ebenso wären Unternehmen vom Abzugsverbot gar nicht betroffen, bei denen alle Arbeitnehmer über der Gehaltsgrenze von 500.000 € liegen.

## 6. AUSBLICK

Die Entscheidung des VfGH zum Abzugsverbot für Managergehälter wirft viele Fragen auf. Die wichtigsten dürften folgende sein:

Zunächst stellt sich die Frage, ob die betroffenen Unternehmen tatsächlich – wie dies der VfGH dem AbgÄG 2014 als dessen Zielsetzung attestiert hat – die von ihnen ausbezahlten Managergehälter über 500.000 € pro Jahr und Person in Zukunft senken werden (oder von vornherein solche Gehälter nicht mehr vereinbaren). Dazu kann sich jeder seine Meinung bilden, die Zukunft wird es zeigen.

Angesichts des Erfolgs, den der Gesetzgeber im Verfahren vor dem VfGH mit einem Lenkungsziel gehabt hat, liegt eine weitere Frage nahe: Wird die Steuerpolitik zukünftig verstärkt<sup>76</sup> Lenkungsbestimmungen in das Steuerrecht aufnehmen, um damit weitere brisante sozial- und gesellschaftspolitische Ziele zu verfolgen? Möglichkeiten gäbe es viele: So könnte als nächstes ein Einkommensgefälle zwischen Männern und Frauen durch ein Abzugsverbot für „Männergehälter“ (soweit diese über die Frauengehälter hinausgehen) bekämpft werden. Oder wie wäre es mit einem Abzugsverbot für „Altgehälter“ (soweit diese die Gehälter für Junge übersteigen), um für „Generationengerechtigkeit“ zu sorgen? Oder mit einem Steuerzuschlag für über dem Durchschnittseinkommen liegende „Akademikergehälter“, um die „Bildungsgerechtigkeit“ zu erhöhen? Rasch bekommt man hier ein mulmiges Gefühl. Hat der VfGH mit seiner Entscheidung zu den Managergehältern die Büchse der Pandora für solche Maßnahmen geöffnet, die offenkundig nichts weniger als die *Ungleichmäßigkeit der Besteuerung* bedeuten würden?

In jedem Fall hat der VfGH der Politik aber große Verantwor-

tung mit auf den Weg gegeben. Denn es liegt nun vorrangig an ihr, ob sie in Zukunft alle möglichen gesellschaftspolitischen Ziele über den Weg des Steuerrechts zu erreichen versuchen will. Der VfGH wird ihr dabei – wenn er auf der Linie der vorliegenden Entscheidung bleiben sollte – wohl kaum Widerstand leisten. Umso wichtiger wäre es, dass die Politik wirklich versteht, was solche gesellschaftspolitischen Zielsetzungen eigentlich bedeuten. Auch hier lässt der Fall des Abzugsverbots für Managergehälter Besorgnis zurück. Denn dieses Abzugsverbot wurde eingeführt, obwohl dafür ganz fundamentale Fragen unbeantwortet geblieben sind (oder gar nicht gestellt worden waren): Ist die Einkommensgleichheit tatsächlich ein Ziel unserer Gesellschaft? Führt Einkommensgleichheit auch zu mehr Gerechtigkeit? Was ist Gerechtigkeit überhaupt? Was bedeutet Solidarität im Steuerrecht wirklich? Wenn es bei Solidarität gar nicht ums Steueraufkommen, sondern ums Prinzip geht, wo ist die Grenze zum reinen Neid? Wenn es aber ums Aufkommen geht, wo ist die Grenze der Umverteilung? Der VfGH hat sich diesen Fragen nicht gestellt. Eine seriöse Steuerpolitik – will sie wirklich Gesellschaftspolitik „durch die Hintertüre“ betreiben – müsste es aber tun.



### Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. **Claus Staringer** leitet die Abteilung Unternehmenssteuerrecht am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU. Er ist in der Praxis im Wiener Büro der internationalen Rechtsanwaltssozietät Freshfields Bruckhaus Deringer LLP tätig.

Der Autor dankt Herrn Mag. Lukas Mechtler und Herrn Erik Pinetz, LL.M., MSc. (beide Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU) herzlich für Diskussion und Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats.

lesen.lexisnexis.at/autor/Staringer/Claus

Foto privat

<sup>76</sup> „Lenkendes Steuerrecht“ hat es seit jeher gegeben, vgl nur *Ruppe*, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten, Gutachten 8. ÖJT (1982) Bd I/1A 9 ff.

# ARTIKELRUNDSCHAU

Dezember 2014 – Teil 2

bearbeitet von *MMag. Maria Gold-Tajalli/*  
*Mag. Franz Proksch*

## EINKOMMENSTEUER (ALLGEMEIN)

» ÖStZ 2015/112

VwGH zur Einkünftezurechnung an eine „Management-GmbH“ (*Leitner*, ÖStZ 2014/922, S. 591)  
Im E vom 4. 9. 2014, 2011/15/0149 habe sich der VwGH erstmals ausdrücklich mit der Frage der Zurechnung von Einkünften an eine „Management-GmbH“ auseinandergesetzt und dabei eine Zu-

rechnung an die GmbH grundsätzlich anerkannt. Der Autor stellt die vom VwGH vorgenommenen Erwägungen dar und analysiert diese im Hinblick auf ihre dogmatischen Grundlagen.

» ÖStZ 2015/113

2. AbgÄG 2014 – Die wichtigsten Änderungen im EStG (*Bodis/Hammerl*, RdW 2014/792, S. 728)  
Das 2. AbgÄG 2014 sehe zahlreiche Änderungen des EStG vor. Im Beitrag sollen die wichtigsten geänderten Bestimmungen näher beleuchtet werden.

» ÖStZ 2015/114

Drittanstellung über eine GmbH (*Beiser*, RdW 2014/796, S. 736)  
Die Frage, ob ein Dienstverhältnis iSd §§ 25 und 47 ff EStG vorliege, erfordere eine Differenzierung. Fallvergleiche erleichtern nach Ansicht des Autors die Lösung.

» ÖStZ 2015/115

Vielleicht doch kein „Sachbezüge-Paradoxon“ (*Kofler/Tumpel*, RdW 2014/797, S. 739)