

## Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots für Sozialplanzahlungen

Lässt sich die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips rechtfertigen?

PETER BRÄUMANN / GEORG KOFLER / MICHAEL TUMPEL\*)



Das BFG hat im April 2020 entschieden, dass freiwillige Abfertigungen aus Sozialplänen im System der Abfertigung neu immer und zur Gänze dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG unterliegen.<sup>1)</sup> Im Juli 2020 kam das BFG überdies zu dem Ergebnis, dass dagegen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden,<sup>2)</sup> und stützte sich hierfür maßgeblich auf das „Managerbezüge-Erkenntnis“ des VfGH.<sup>3)</sup> Im Folgenden soll jedoch aufgezeigt werden, dass sich der VfGH in Wahrheit mit dieser Frage im Lichte des objektiven Nettoprinzips noch nicht auseinandergesetzt hat und bei Betrachtung der gesetzgeberischen Wertungen auch die besseren Argumente für die Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots bei Sozialplanzahlungen streiten.

### 1. Einfachgesetzliche Ausgangslage: Abzugsverbot für Abfertigungen in Sozialplänen

Mit dem AbgÄG 2014<sup>4)</sup> wurde nicht nur das Abzugsverbot für sogenannte „Managerbezüge“, soweit sie 500.000 Euro übersteigen, eingeführt (§ 20 Abs 1 Z 7 EStG), sondern – ergänzend<sup>5)</sup> – auch eine Abzugsbeschränkung für „Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6 % zu versteuern sind“ (§ 20 Abs 1 Z 8 EStG). Dieses Abzugsverbot betrifft alle „beendigungskausalen Zahlungen“,<sup>6)</sup> insbesondere freiwillige Abfertigungen („Golden Handshakes“),<sup>7)</sup> soweit diese nicht einer begünstigten Besteuerung beim Empfänger unterliegen. Zugleich wird damit die in § 67 EStG angelegte Unterscheidung zwischen gesetzlichen und anderen vom Arbeitgeber geleisteten Abfertigungen (zB aufgrund kollektivvertraglicher Vorschriften) einerseits (Abs 3) und „freiwilligen“ Abfertigungen andererseits (Abs 6) auch zum Anknüpfungspunkt für ein Abzugsverbot. Damit sollte „die steuerliche Begünstigung für ‚Golden Handshakes‘“ abgeschafft werden, „um vor allem ältere Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten“, zumal bisher „sehr attraktive Möglichkeiten zur Personalfreisetzung“ bestanden hätten.<sup>8)</sup>

\*) MMag. Dr. Peter Bräumann ist Universitätsassistent am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz. Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Vorstand dieses Instituts. Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler, LL.M. ist Universitätsprofessor für internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. Dieser Beitrag geht auf ein privates Rechtsgutachten zurück. Eine Langfassung wird in der StAW veröffentlicht werden.

1) BFG 8. 4. 2020, RV/7100845/2020.

2) BFG 27. 7. 2020, RV/5100833/2020.

3) VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014.

4) BGBl I 2014/13.

5) Rz 4852m EStR.

6) Zum Begriff zB BFG 8. 4. 2020, RV/7100845/2020; § 67 Abs 6 EStG selbst spricht von „[sonstige[n] Bezüge[n], die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen und Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume)“.

7) So die Terminologie in ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 8 (zum AbgÄG 2014).

8) ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 8 (zum AbgÄG 2014), unter Berufung auf das seinerzeitige Arbeitsprogramm der Bundesregierung, SPÖ/ÖVP, Erfolgreich. Österreich. Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung für die Jahre 2013 bis 2018 (2013) 105.

§ 67 Abs 6 EStG deckelt in seinen Z 1 und 2 das Ausmaß der beim Empfänger begünstigt besteuerten freiwilligen Abfertigungen jedenfalls in Abhängigkeit von der Höhe der bisherigen Bezüge (bis maximal zum Dreifachen der monatlichen ASVG-Höchstbeitragsgrundlage) und der bisherigen Dienstzeit. In Z 7 leg cit ist aber weiters normiert, dass diese Regelungen „nur für jene Zeiträume“ gelten, „für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen“. Dies wird von der Rechtsprechung des BFG,<sup>9)</sup> der Verwaltungspraxis<sup>10)</sup> und Teilen der Literatur<sup>11)</sup> so verstanden, dass im System der Abfertigung neu zwar die Begünstigung des § 67 Abs 6 EStG zur Gänze nicht anzuwenden sei, beendigungskausale Bezüge aber dennoch sonstige Bezüge im Sinne dieser Norm darstellten und damit auch dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG unterliegen würden.

Dies betrifft auch Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen. Nach § 67 Abs 8 lit f EStG sind beendigungskausale Bezüge, die „im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen“, zwar bis maximal 22.000 Euro beim Empfänger mit einer Halbsatzbesteuerung begünstigt, „soweit sie nicht nach Abs 6 mit dem Steuersatz von 6 % zu versteuern sind“. Daraus wird aber umgekehrt abgeleitet, dass es sich auch bei derartigen Zahlungen grundsätzlich „um Bezüge im Sinne des § 67 Abs 6 EStG handelt“, selbst wenn die dortige Begünstigung bei Abfertigung neu wiederum gar nicht anwendbar ist.<sup>12)</sup> Für viele Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen greift damit aber – wohl anders als seinerzeit im Regierungsprogramm intendiert<sup>13)</sup> – bereits ab dem ersten Euro das Abzugsverbot nach § 20 Abs 1 Z 8 EStG.<sup>14)</sup> Diese Auslegung wird auch durch die insoweit übereinstimmenden Inkrafttretensbestimmungen des § 124b Z 254 und 256 EStG nahegelegt: Sowohl § 67 Abs 6 EStG idF AbgÄG 2014 als auch das Abzugsverbot nach § 20 Abs 1 Z 8 EStG gelten gleichermaßen für „[Sozialpläne] im Sinne des § 67 Abs 8 lit f“, die ab dem 1. 3. 2014 abgeschlossen wurden.<sup>15)</sup>

Dieses Auslegungsergebnis ist zwar auf Kritik im Schrifttum gestoßen,<sup>16)</sup> und eine ordentliche Revision ist beim VfGH anhängig.<sup>17)</sup> Wird es aber im Folgenden als gegeben angenommen, erscheint § 20 Abs 1 Z 8 EStG (zumindest) im Hinblick auf freiwillige Abfertigungen im Rahmen eines Sozialplans verfassungswidrig.

## 2. Verfassungsrechtliche Würdigung

### 2.1. Rechtsprechung des VfGH zu Managerbezügen und Golden Handshakes

Der VfGH hat die maßgeblichen mit dem AbgÄG 2014 eingeführten Regelungen bislang nicht beanstandet: In VfSlg 19.333/2014<sup>18)</sup> teilte der Gerichtshof die Bedenken gegen die Abzugsverbote für Managerbezüge und freiwillige Abfertigungen (§ 20 Abs 1

<sup>9)</sup> ZB BFG 8. 4. 2020, RV/7100845/2020.

<sup>10)</sup> Rz 1087h LStR; Rz 4852m EStR.

<sup>11)</sup> Siehe zB Lachmayer, Verfassungsrechtliche Aspekte des Abzugsverbots für Managementvergütungen und freiwillige Abfertigungen, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler, Abzugsverbote im Konzern (2015) 77 (97).

<sup>12)</sup> VfWGH 21. 9. 2016, 2013/13/0102.

<sup>13)</sup> SPÖ/ÖVP, Arbeitsprogramm 2013–2018, 105: „Ausgenommen davon sind Sozialpläne, gesetzliche Abfertigungen und freiwillige Abfertigungen im Ausmaß von höchstens Drei-Monatsgehältern.“

<sup>14)</sup> So BFG 8. 4. 2020, RV/7100845/2020.

<sup>15)</sup> Für eine andere Lesart dieser Inkrafttretensbestimmung siehe aber Platzer/Jann, BFG zum Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen in Sozialplänen, SWK 25/2020, 1225 (1231).

<sup>16)</sup> Siehe etwa die Kritik bei Heffermann/Jann, Abzugsverbot für „Golden Handshakes“ – stillschweigende Erweiterung durch das BMF auf sämtliche Dienstverhältnisse? ÖStZ 2016, 141; Platzer/Jann, SWK 25/2020, 1225 ff; Platzer/Hörtenhuber, Systematische Einwände gegen die Anwendung des Abzugsverbots gem § 20 Abs 1 Z 8 EStG auf freiwillige Abfertigungen im System Abfertigung Neu, GES 2020 [in Druck].

<sup>17)</sup> Zur Zahl Ro 2020/13/0013.

<sup>18)</sup> VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014.

Z 7 und 8 EStG) nicht und in VfSlg 20.204/2017<sup>19)</sup> hegte er keine Bedenken gegen die Beschränkung der begünstigten Besteuerung freiwilliger Abfertigungen beim Empfänger (§ 67 Abs 6 EStG). In beiden Erkenntnissen wird der erhebliche rechtspolitische Gestaltungs- und Differenzierungsspielraum deutlich, den der Gesetzgeber (mittlerweile) im Bereich des Steuerrechts genießt. Im Hinblick auf das Abzugsverbot bei Managerbezügen sei es im Lichte des objektiven Nettoprinzips gerechtfertigt, wenn der Gesetzgeber das Ziel der Verringerung des Einkommensgefälles zwischen den Führungskräften und den übrigen Dienstnehmern in Unternehmen verfolge und die „*Regelungen über das Abzugsverbot*“ nicht „*von vornherein ungeeignet sind, dieses Ziel zu erreichen*“.<sup>20)</sup>

Speziell im Hinblick auf das Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen bestanden freilich gleichheitsrechtliche Bedenken, insbesondere aufgrund der dadurch hervorgerufenen Durchbrechung des Nettoprinzips nach § 67 Abs 6 EStG etwa gegenüber AG-Vorstandsmitgliedern im Vergleich zur weiterbestehenden Abzugsfähigkeit für gesetzliche Abfertigungen nach § 67 Abs 3 EStG an GmbH-Geschäftsführer bzw Zahlungen an eine BV-Kasse.<sup>21)</sup> In VfSlg 19.333/2014 prüfte der VfGH das Abzugsverbot nicht am objektiven Nettoprinzip, sondern lediglich im Lichte dieser Ungleichbehandlung zwischen GmbH-Geschäftsführern und AG-Vorstandsmitgliedern, und erblickte eine zulässige Differenzierung im Rechtsgrund der Abfertigung, ob diese also „freiwillig“ oder auf gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Basis geleistet wird, und den sich daraus jeweils ergebenden Dispositionsmöglichkeiten des Unternehmens.<sup>22)</sup>

### 2.2. Offene Frage: Rechtfertigung des Abzugsverbots gegenüber dem objektiven Nettoprinzip im Bereich der freiwilligen Abfertigungen?

In VfSlg 19.333/2014 ist aber („*mangels diesbezüglich dargelegter Bedenken*“ des BFG) ausdrücklich offengeblieben, ob das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip zulässig ist, insbesondere ob der angestrebte Lenkungseffekt, Golden Handshakes eindämmen zu wollen, einen ausreichenden sachlichen Rechtfertigungsgrund darstellt, um einen Eingriff in dieses Prinzip zu rechtfertigen, und ob die konkrete Ausgestaltung der Bestimmung diesem Lenkungseffekt Rechnung trägt.<sup>23)</sup> Dies wird im Schrifttum teilweise bejaht,<sup>24)</sup> teilweise verneint.<sup>25)</sup>

Schon in § 2 EStG ist als Leitgedanke des Einkommensteuerrechts die Überlegung angelegt, dass die zur Erzielung des Einkommens getragenen Aufwendungen (Erwerbsaufwendungen) für die Steuerzahlung nicht zur Verfügung stehen und daher aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden sind (objektives Nettoprinzip bzw Prinzip der Reineinkommensteuer).<sup>26)</sup> Dies verhindert die Besteuerung von Einkommen, das gar nicht erzielt wurde, und ist daher zentraler Ausdruck einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.<sup>27)</sup> Notwendige Eingriffe in dieses Prinzip bedingt dabei ua die steuerliche Abgrenzung zwischen Betriebs- bzw Berufssphäre und Privat-

<sup>19)</sup> VfGH 9. 10. 2017, E 2536/2016, VfSlg 20.204/2017.

<sup>20)</sup> VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014.

<sup>21)</sup> Dazu bereits *Beiser*, Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungsleistungen? SWK 27/2011, T 161 (T 161 ff); kritisch auch schon *Schuster*, Ende der begünstigten Besteuerung für freiwillige Abfertigungen und Sozialpläne? SWK 25/2011, T 141 (T 144 ff).

<sup>22)</sup> VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014; vgl später auch VfGH 9. 10. 2017, E 2536/2016, VfSlg 20.204/2017).

<sup>23)</sup> Ebenso die Einschätzung bei *Lachmayer*, VfGH bestätigt Abzugsverbot für „Managergehälter“, SWK 6/2015, 313 (317).

<sup>24)</sup> Siehe zB *Lachmayer* in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, Abzugsverbote im Konzern, 101.

<sup>25)</sup> Siehe zB *Schaunig*, Besteuerung freiwilliger Abfertigungen nach dem AbgÄG 2014 – Gleichheitsrechtliche Grenzen gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, Abzugsverbote im Konzern, 103 (124 ff); *Binder*, Das objektive Nettoprinzip in der Krise? (2018) 135 ff.

<sup>26)</sup> Siehe zB VfGH 11. 3. 1994, B 1297/93, VfSlg 13.724/1994.

<sup>27)</sup> Siehe zB VfGH 17. 6. 2009, B 53/08, VfSlg 18.783/2009.

sphäre;<sup>28)</sup> bei unzweifelhaften Erwerbsaufwendungen kann ein Abzugsverbot ferner ausdrücklich verfassungsrechtlich vorgegeben sein.<sup>29)</sup> Aber auch jenseits dieser Fälle lässt sich die Breite des verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsspielraums zur Durchbrechung des Nettoprinzips abstrakt kaum umschreiben; liegt eine solche doch im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn sich dafür sachliche Gründe finden lassen.

Im gegenwärtigen Steuerrecht ist das objektive Nettoprinzip daher auch keineswegs durchgehend verwirklicht, sondern existiert ein breiter Katalog von gesetzlichen Abzugsverboten (vor allem § 20 EStG, § 12 KStG). Diese Abzugsverbote betreffen zwar zum Teil Aufwendungen im Nahebereich der Privatsphäre bzw Lebensführung (zB Repräsentationsaufwendungen, häusliches Arbeitszimmer, wohl auch Luxustangente und Strafen) und solche, deren Ausschluss steuersystematisch notwendig ist (zB Personensteuern, Ausgaben im Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen). Sie erfassen aber auch Aufwendungen, deren grundsätzliche Eigenschaft als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht strittig ist (etwa Bestechungsgelder, Aufsichtsratsvergütungen oder Zinszahlungen für den konzerninternen Beteiligungserwerb).

In diese Kategorie fallen letztlich auch jene durch das AbgÄG 2014 geschaffenen Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips, die auf Basis außersteuerlicher Wertungsentscheidungen erfolgten (zB Verringerung der „Einkommensschere“ oder von Anreizen für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Erwerbsleben). VfSlg 19.333/2014 macht jedenfalls deutlich, dass die für die Rechtfertigung einer Abweichung vom objektiven Nettoprinzip heranziehbaren sachlichen Gründe nicht aus der Systematik des Steuerrechts gewonnen werden müssen, sondern jegliche im öffentlichen Interesse gelegenen Ziele sein können. Es stehe, so der VfGH, dem „Gesetzgeber somit auch frei, im Steuerrecht Anreize für eine Verhaltenslenkung der Steuerpflichtigen zu setzen, sofern er sich dabei nicht von vornherein völlig ungeeigneter Mittel bedient“.<sup>30)</sup>

Eine Anerkennung nahezu jeglichen Lenkungsziels und jedes steuerlichen Mittels, das zu dessen Erreichung nicht gänzlich ungeeignet ist, würde diese Rechtsprechung aber überspitzen und das objektive Nettoprinzip als leitenden – sachlichen – Systemgedanken einer gewissen Beliebigkeit aussetzen.<sup>31)</sup> Möchte sich der VfGH im Steuerrecht nicht wieder der vor Jahrzehnten überwundenen „Exzess-Judikatur“ annähern, wonach der Gleichheitsgrundsatz nicht verletzt war, solange der Gesetzgeber sich im Rahmen vertretbarer Zielsetzungen bewegte und keinen Exzess beging,<sup>32)</sup> darf der gesetzgeberische Spielraum zur Einschränkung des objektiven Nettoprinzips auch nicht schrankenlos werden. Ein Abgehen vom Systemgedanken des objektiven Nettoprinzips bedarf vielmehr, wie der VfGH selbst betonte, seinerseits der sachlichen Rechtfertigung.<sup>33)</sup>

### 2.3. Erwägungen zur sachlichen Rechtfertigung des Abzugsverbots für freiwillige Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen

Das zuvor dargestellte Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen lässt nicht aus der Nähe der Zahlungen zur Privatsphäre oder aus steuersysteme-

<sup>28)</sup> Dazu ausführlich *Ruppe*, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in *Söhn*, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, DStJG 3 (1980) 103; zum österreichischen Recht zB *Kofler*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT III/1 (2015).

<sup>29)</sup> Siehe zum im Verfassungsrang stehenden Abzugsverbot nach § 2 EndBG bei Kapitalerträgen zB VfGH 17. 6. 2009, B 53/08, VfSlg 18.783/2009.

<sup>30)</sup> VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014.

<sup>31)</sup> Dazu ausführlich *Starlinger*, Der VfGH denkt: Das Abzugsverbot für Managergehälter lenkt. Keine Red' davon! ÖStZ 2015, 81.

<sup>32)</sup> Siehe zB VfGH 10. 6. 1975, B 375/74, VfSlg 7.010/1973; 29. 9. 1976, B 361/75, VfSlg 7.864/1976; 30. 11. 1981, A 7/80, VfSlg 9.280/1981.

<sup>33)</sup> VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014.

matischen Erwägungen rechtfertigen. Diese Zahlungen sind vielmehr dem Grunde nach unstrittig Betriebsausgaben, deren Abzugsfähigkeit durch § 20 Abs 1 Z 8 EStG konstitutiv untersagt wird. Die Besteuerung dieser Beträge lässt sich (wie eine Scheingewinnbesteuerung) nicht mit einem Steuerzugriff nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Verpflichteten begründen. Im Lichte des objektiven Nettoprinzips ist deshalb – entsprechend VfSlg 19.333/2014 – auf die außersteuerliche Wertung des Gesetzgebers und eine darauf womöglich gegründete Sachlichkeit der Regelung zu blicken.

Die gesetzlichen Verweise in § 67 Abs 8 lit f EStG nehmen deutlich das Arbeitsrecht in den Blick.<sup>34)</sup> Die von dieser Bestimmung erfassten Sozialpläne können auf einer Betriebsvereinbarung (§ 97 Abs 1 Z 4 ArbVG), einem Kollektivvertrag (§ 2 Abs 2 Z 4 ArbVG)<sup>35)</sup> oder – nach Ansicht der Finanzverwaltung aus verfassungsrechtlichen Erwägungen: auch<sup>36)</sup> – einer Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und der gesamten Belegschaft (allen Arbeitnehmern) zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung nachteiliger Folgen von Betriebsänderungen iSd § 109 Abs 1 Z 1 bis 6 ArbVG oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen beruhen. Der steuerliche Verweis spart die Z 7 des § 109 Abs 1 ArbVG aus, welche auf „Änderungen der Rechtsform oder der Eigentumsverhältnisse an dem Betrieb“ Bezug nimmt. Nur die betrieblich-organisatorischen Maßnahmen der vorangehenden Ziffern können einen steuerlich relevanten Sozialplan begründen. Die Aussage des BFG, eine Abzugsfähigkeit würde „Betriebsänderungen der Unternehmen (meist ohnehin mit steuerlichem Hintergrund) [fördern]“,<sup>37)</sup> ist daher in zweierlei Hinsicht nicht überzeugend: Der Abzug betrieblich veranlasster Aufwendungen ist keine „Begünstigung“, sondern notwendiger Systembestandteil des Ertragsteuerrechts; zudem sparen die Regelungen des EStG ohnehin jene Sozialpläne aus, die in der Nähe bloß formaler Gestaltungen stehen könnten.

Auch § 97 Abs 1 Z 4 ArbVG und § 109 Abs 3 ArbVG sprechen von der Verhinderung, Beseitigung oder Milderung der nachteiligen Folgen einer Betriebsänderung für die Arbeitnehmer durch den Sozialplan. Die ursächliche Betriebsänderung selbst ist aber nicht Gegenstand desselben;<sup>38)</sup> dh, die betriebsändernden Maßnahmen (bzw die Entscheidung zu selbigen) gehen dem Sozialplan und den darin getroffenen Vereinbarungen voraus. Nach dem Gesetzeswortlaut muss die entsprechende Maßnahme zudem „wesentliche Nachteile für alle oder erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft mit sich [bringen]“, also durchaus gravierende Umgestaltungen betreffen. Bereits die Erwähnung des Sozialplans in § 97 ArbVG, „also im Rahmen der Mitwirkung in sozialen Angelegenheiten, zeigt, dass diese[r] Beteiligungsrecht [...] auch eine wesentliche betriebliche soziale Aufgabe zukommt“. <sup>39)</sup> Der OGH betont, dass Sozialpläne „dem Schutz der wirtschaftlich Schwachen“ dienen.<sup>40)</sup> Diese sollen offenbar – nicht nur, aber vor allem auch – in wirtschaftlichen Krisenzeiten (und aktuell im Lichte der wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie<sup>41)</sup>) einen wichtigen Schutzmechanismus bieten.

Die sozial- und gesellschaftspolitische Bedeutung von Sozialplänen wird auch durch die gesetzliche Ausgestaltung als bedingt erzwingbares Instrument<sup>42)</sup> unterstrichen:

<sup>34)</sup> VwGH 8. 2. 2007, 2006/15/0035, VfSlg 8.291 F/2007.

<sup>35)</sup> ERIrV 1766 BlgNR 20. GP, 60 (zum StRefG 2000); VwGH 8. 2. 2007, 2006/15/0035, VfSlg 8291 F/2007.

<sup>36)</sup> Siehe dazu Rz 1114f LStR: „Im Sinne einer verfassungskonformen Auslegung des § 67 Abs 8 lit f EStG ist eine unmittelbare Anlehnung an die angeführten Definitionen des ArbVG nicht angebracht, weil sie kleinere Betriebe von der Begünstigung ausschließen würde. Als Sozialplan im Sinne des § 67 Abs 8 lit f EStG kann daher auch eine Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und der gesamten Belegschaft (allen Arbeitnehmern) verstanden werden, [...]“

<sup>37)</sup> BFG 27. 7. 2020, RV/5100833/2020.

<sup>38)</sup> Siehe OGH 29. 10. 2008, 9 ObA 146/08y; dazu bereits *Jabornegg/Resch/Strasser*, Arbeitsrecht<sup>3</sup> (2008) Rz 1435; vgl auch *Burger-Ehrnhofer/Drs/Eichinger/Födermayr/Jabornegg/Mayr/Reiner* in *Jabornegg/Resch*, ArbVG (Stand 1. 3. 2016, rdb.at) § 97 Rz 154 mwN.

<sup>39)</sup> *Resch* in *Strasser/Jabornegg/Resch*, ArbVG (Stand 1. 2. 2010, rdb.at) § 109 Rz 3.

<sup>40)</sup> OGH 10. 7. 1997, 8 ObA 77/97z.

<sup>41)</sup> Siehe *Krafft*, Sozialplanzahlungen als freiwillige Abfertigungen vom Abzugsverbot nach § 20 Abs 1 Z 8 EStG erfasst, BFGjournal 2020, 293.

<sup>42)</sup> Zum Begriff zB *Jabornegg/Resch/Strasser*, Arbeitsrecht<sup>3</sup>, Rz 1421.

So kann der zuständige Betriebsrat im Rahmen des § 109 Abs 3 ArbVG iVm § 97 Abs 2 ArbVG mangels Einigung mit dem Arbeitgeber die Schlichtungsstelle anrufen; diese hat zwar auf eine gütliche Einigung der Parteien hinzuwirken (§ 159 ArbVG), muss aber letztlich eine verbindliche Entscheidung mit Wirkung einer Betriebsvereinbarung (§ 146 Abs 2 ArbVG) treffen, sofern keine Regelung zu Sozialplänen im einschlägigen Kollektivvertrag vorgesehen ist. Stellt der Abschluss von Sozialplänen aus außersteuerlicher Sicht aber eindeutig ein Ziel im öffentlichen Interesse dar, kann nicht umgekehrt ein generelles (steuerliches) Hintanhalten derselben eine gleichwertige Zielsetzung verfolgen.

Die Frage nach der Sachlichkeit des Abzugsverbotes reduziert sich deshalb darauf, ob die dem objektiven Nettoprinzip widersprechende steuerliche Pönalisierung speziell von Abfertigungsleistungen in Sozialplänen sachlich zu rechtfertigen ist. Zahlungen aufgrund eines Sozialplans können sich aus steuerlicher Sicht nämlich aus mehreren Komponenten zusammensetzen.<sup>43)</sup> Wenngleich zusätzliche (und damit nach steuerlicher Terminologie „freiwillige“) Abfertigungen für ausscheidende Arbeitnehmer typischer Inhalt sind, können auch andere monetäre (zB die Auszahlung von Sonderzahlungen, obwohl der Anspruch noch nicht voll entstanden ist)<sup>44)</sup> und nicht-monetäre Leistungen (zB Wiedereinstellung)<sup>45)</sup> zugesagt werden. Dabei sind nach Rechtsprechung des VfGH von § 67 Abs 6 EStG (und damit mittelbar dem Abzugsverbot) nur Zahlungen erfasst, die anlässlich der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses entstehen, nicht aber zB Abgangsentschädigungen, die geleistet werden, damit der betroffene Arbeitnehmer einer vorzeitigen einvernehmlichen Auflösung zustimmt.<sup>46)</sup>

Die vom VfGH als sachliche Rechtfertigungen für die Abzugsverbote des AbgÄG 2014 bislang akzeptierten Argumente verfangen im Falle von Sozialplänen aber allesamt nicht. Erstens gilt für Sozialpläne der Arbeitnehmerbegriff des § 36 ArbVG. Dessen Abs 2 nimmt ua Mitglieder des gesetzlichen Vertretungsorgans von juristischen Personen (Z 1) sowie leitende Angestellte, denen maßgebender Einfluss auf die Führung des Betriebs zusteht (Z 2), vom Anwendungsbereich aus. Diese Personengruppen, die gemeinhin als typische Nutznießer von betragslich hohen Managerbezügen oder Golden Handshakes betrachtet werden, sind damit *ex lege* vom Geltungsbereich von Sozialplänen ausgenommen.<sup>47)</sup> Zu einer „Schließung der Einkommensschiere“ kann das Abzugsverbot außerdem schon nach seiner Ausgestaltung nicht beitragen, da es etwa für Arbeitnehmer im System der Abfertigung neu bereits ab dem ersten Euro gilt und sich die Begünstigung auch bei Abfertigung alt primär nach dem bisherigen Einkommen richtet und somit bei niedrigen Einkommen besonders rasch greift.

Zweitens erleichtern oder attraktiveren Sozialpläne auch nicht das Ausscheiden älterer Arbeitnehmer. Sozialpläne setzen betriebliche Änderungen mit Nachteilen für zumindest erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft voraus, umfassen jedoch nicht die Änderung selbst. Anders als womöglich eine individuell abgeschlossene Auflösungsvereinbarung entscheidet damit aber nicht der Sozialplan über den Abgang von Mitarbeitern. Sozialpläne – oder auch Sozialplan-ähnliche Individualvereinbarungen, wenn sie mit

<sup>43)</sup> Siehe zB VfGH 8. 2. 2007, 2006/15/0035, VwSlg 8.291 F/2007; Schuster, Besteuerung von Zahlungen im Rahmen von Sozialplänen, SWK 10/2014, 505.

<sup>44)</sup> Siehe zB OGH 26. 3. 1997, 9 ObA 75/97p.

<sup>45)</sup> Siehe zB Reissner in Neumayr/Reissner, Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht<sup>3</sup> (Stand 1. 1. 2018, rdb.at) § 97 ArbVG Rz 37 mwN.

<sup>46)</sup> Siehe VfGH 19. 4. 2018, Ra 2017/15/0073. „Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume“ (ebenso wie „von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen“) sind von § 67 Abs 6 EStG ausgenommen und fallen daher nicht unter das Abzugsverbot nach § 20 Abs 1 Z 8 EStG. Sie unterliegen gemeinsam mit anderen Entgelten dem allgemeinen Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 7 EStG, soweit die Entgeltgrenze von 500.000 Euro überschritten wird.

<sup>47)</sup> Vgl Burger-Ehrhofer et al in Jabornegg/Resch, ArbVG, § 97 Rz 183; Reissner in Neumayr/Reissner, ArbVG<sup>3</sup>, § 97 Rz 35.

allen Arbeitnehmern in den von § 109 Abs 1 Z 1 bis 6 ArbVG genannten Situationen mit Auswirkungen auf erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft geschlossen werden – sind schon wegen dieser Voraussetzungen kein Instrument zur gezielten Gestaltung einzelner arbeitsvertraglicher Beziehungen. Ein Anreiz zur Freisetzung bestimmter Personen (als Golden Handshake) kann darin nicht gesehen werden.

Dies wird auch vom nächsten, dritten Aspekt unterstrichen: Sozialpläne im gesetzlichen Sinne sind keine individuellen Vereinbarungen, welche alleine in der Disposition des Arbeitgebers und des konkret betroffenen Arbeitnehmers liegen. Ein Sozialplan nach dem ArbVG ist ausdrücklich eine Betriebsvereinbarung, welche zwischen Betriebsinhaber und Betriebsrat<sup>48)</sup> abgeschlossen wird, und nach § 2 Abs 2 Z 4 ArbVG allenfalls auch einer Regelung im Kollektivvertrag zugänglich. Jedenfalls sind Sozialpläne Teil der kollektiven Arbeitsrechtsgestaltung.<sup>49)</sup> Der Abschlusspartner auf Arbeitnehmerseite ist mit dem Begünstigten nicht ident. Die Befürchtung womöglich ausufernd gestaltbarer Individualvereinbarungen wird dadurch mediatisiert.<sup>50)</sup> Der Arbeitgeber kann die Anwendungsvoraussetzungen des § 109 ArbVG allenfalls dadurch unterbinden, dass er die tatbestandsmäßigen Nachteile der Arbeitnehmer durch Individualabreden mit den einzelnen Betroffenen ausgleicht;<sup>51)</sup> in diesem Fall liegt allerdings im Umkehrschluss auch kein Sozialplan im Sinne der arbeitsrechtlichen Bestimmungen mehr vor.

Viertens scheint unklar, welche sozial- und gesellschaftspolitische Zielsetzung eine allgemeine steuersystematische Differenzierung zwischen „zwingenden“ Sozialausgaben und solchen, die zumindest zu einem gewissen Grad im Gestaltungsspielraum des Unternehmens liegen, verfolgen sollte. Das objektive Nettoprinzip beschränkt sich nicht auf notwendige oder unvermeidbare Aufwendungen. Warum eine Kategorie von betrieblich veranlassten Aufwendungen unbeachtlich sein soll, weil sie zu einem gewissen Grad gestaltbar ist, während andere Aufwandskategorien auch dann abzugsfähig sind, wenn sie – nach welcher Wertung auch immer – „vermeidbar“ wären, ist im einkommensteuerlichen Ordnungssystem zumindest begründungsbedürftig. Eine solche sachliche Begründung lässt sich für das Abzugsverbot von Sozialplanzahlungen allerdings nur schwer finden. Die unterschiedliche Behandlung von „freiwilligen“ und „zwingenden“ Abfertigungen darf jedenfalls nicht Selbstzweck sein.<sup>52)</sup>

Aus dem Arbeitsrecht lässt sich eine derartige Differenzierung (wie in VfSlg 19.333/2014 und 20.204/2017) nicht ableiten: Dieses unterscheidet im Ergebnis nicht etwa zwischen konsensual abgeschlossenen Sozialplan-Betriebsvereinbarungen und als solche geltenden Entscheidungen der Schlichtungsstelle; es gibt auch keine detaillierten Inhalte vor, die verschiedene Sozialpläne oder deren Komponenten voneinander unterscheiden würden. Entsprechende Regelungen können sich darüber hinaus außerdem bereits „übergeordnet“ im Kollektivvertrag finden. Die genaue Ausgestaltung ist offen und primär Sache kollektiver Verhandlungen, welche für alle betroffenen Arbeitnehmer verbindlich gelten. Die arbeitsrechtliche Grundlage ist aber für alle vom Sozialplan betroffenen Personen und Maßnahmen dieselbe. Eine Grenzziehung zwischen den umfassten Begünstigten, „freiwilligen“ und „zwingenden“ Ansprüchen oder Abfertigungen und anderen Maßnahmen lässt sich nicht ableiten. Auch der Ansatzpunkt des § 67 Abs 6 EStG, wonach vorangehende Bezüge und Dienstzeiten oder die Anwartschaften gegen-

---

<sup>48)</sup> Aufgrund dieser gesetzlichen Ausgestaltung kommt ein (nicht im Kollektivvertrag normierter) Sozialplan nur in Betrieben mit Betriebsrat in Frage und wird von §§ 97 Abs 3 und 109 Abs 3 ArbVG auch auf Betriebe mit dauernd zumindest 20 Arbeitnehmern weiter eingeschränkt; zur analogen Anwendung des § 67 Abs 8 lit f EStG auf kleinere Betriebe siehe Rz 1114f LStR.

<sup>49)</sup> Das ergibt sich bereits aus den Regelungen der Grundlagen von Kollektivverträgen und Betriebsvereinbarungen im I. Teil des ArbVG, der mit „*Kollektive Rechtsgestaltung*“ betitelt ist.

<sup>50)</sup> Anders offenbar BFG 8. 4. 2020, RV/7100845/2020, wonach auch eine (erzwingbare) Betriebsvereinbarung aus dem Blickwinkel des Steuerrechts eher der Individualvereinbarung als der Kollektivvereinbarung vergleichbar wäre.

<sup>51)</sup> Siehe *Burger-Ehrnhofer et al in Jabornegg/Resch, ArbVG*, § 97 Rz 156.

<sup>52)</sup> Anders womöglich BFG 27. 7. 2020, RV/5100833/2020.

über einer BV-Kasse als differenzierendes Element die steuerliche Berücksichtigung von weiteren Abfertigungen ausschließen, lässt sich im Bereich der Sozialpläne nicht mit dem Arbeitsrecht begründen. Würde diesem der Gedanke zugrunde liegen, dass Arbeitnehmer mit den gesetzlich geregelten Ansprüchen im Falle von Betriebsänderungen bereits hinreichend sozial abgesichert sind, wäre die Erzwingbarkeit von Sozialplänen nicht erklärbar.

Auch steuersystematisch lassen sich derartige Differenzierungen nicht rechtfertigen. Sozialplanabfertigungen, die auf einem Kollektivvertrag beruhen, sind etwa von § 67 Abs 3 EStG erfasst<sup>53</sup>) und von vornherein nicht vom Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG betroffen. Außerdem hat selbst der Gesetzgeber des AbgÄG 2014 offenbar Sozialpläne nicht generell mit individualrechtlich vereinbarten Golden Handshakes gleichgesetzt. Immerhin sind nach § 67 Abs 8 lit f EStG Sozialplanzahlungen beim Empfänger bis zu einem Betrag von 22.000 Euro begünstigt zu besteuern (auch wenn es sich dabei um freiwillige Abfertigungen handelt).<sup>54</sup>) Die Inkonsistenz der Regelungen wird letztlich auch im Vergleich zu Abgangsentschädigungen deutlich, die nicht dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG unterliegen: Dadurch werden Zahlungen, die unmittelbar dazu dienen, die Beendigung des Arbeitsverhältnisses herbeizuführen, steuerlich besser behandelt als Sozialplanzahlungen; dies stünde wiederum in auffallendem Widerspruch zum möglichen Lenkungsziel, vor allem ältere Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten.

### 3. Zusammenfassung und Fazit

Die Abzugsfähigkeit von Zahlungen für freiwillige, dh zusätzliche und noch nicht durch Gesetz oder Kollektivvertrag abschließend geregelte Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen ist kein steuerliches Privileg des Leistenden, sondern Ausdruck des objektiven Nettoprinzips als grundsätzlicher Maßstab für einen sachlichen Steuerzugriff im österreichischen Ertragsteuerrecht. Wenngleich der Gesetzgeber es durchbrechen kann, erfordert eine solche Vorgangsweise auch bei Anerkennung weitreichender Spielräume nach VfSlg 19.333/2014 für sich eine sachliche Rechtfertigung dergestalt, dass zumindest ein Ziel im öffentlichen Interesse mit nicht gänzlich ungeeigneten Mitteln verfolgt werden muss. Das Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen lässt jedoch gerade keine derartige sachliche Rechtfertigung erkennen.

So ist nicht ersichtlich, welches im öffentlichen Interesse gelegene außersteuerliche Ziel der Gesetzgeber mit diesem verfolgen möchte. Das generelle Hintanhalten von Sozialplänen kann angesichts deren Ausgestaltung als erzwingbares soziales Instrument im Arbeitsrecht nicht als im öffentlichen Interesse gelegen betrachtet werden. Mit seiner Geltung schon ab dem ersten Euro im System der Abfertigung neu bzw seiner ua einkommensabhängigen Deckelung im System der Abfertigung alt und der gleichzeitigen arbeitsrechtlichen Nichtanwendbarkeit von Sozialplänen für leitende Angestellte und Vertreter juristischer Personen trägt es nicht in nachvollziehbarer Weise zu einer Verringerung von Einkommensunterschieden bei. Angesichts der hohen Hürde an Voraussetzungen (betriebliche Maßnahmen mit Nachteilen für zumindest erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft eines Betriebes) können Sozialpläne auch nicht als Mittel zur gezielten vorzeitigen Freisetzung älterer Arbeitnehmer betrachtet werden. Nach der gesetzlichen Konzeption handelt es sich außerdem um Kollektivvereinbarungen, sodass „ausufernde“ Vorteile für einzelne nicht zu befürchten sind.

Zumindest dort, wo Sozialpläne im arbeitsrechtlichen Sinn betroffen sind, ist das Abzugsverbot im Hinblick auf alle diese Zielsetzungen deshalb überschießend. Damit fehlt aber, soweit ersichtlich, ein tauglicher Rechtfertigungsgrund, welcher die im ob-

<sup>53</sup>) Ebenso BFG 8. 4. 2020, RV/7100845/2020.

<sup>54</sup>) So Rz 1114a f LStR.



jektiven Nettoprinzip ausgedrückte grundsätzliche Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sachlich zu durchbrechen vermag. Das sich aus § 20 Abs 1 Z 8 EStG iVm § 67 Abs 6 Z 7 und Abs 8 lit f EStG ergebende (und gemäß § 12 Abs 1 Z 8 KStG auch im KStG geltende) Abzugsverbot für Sozialplanzahlungen ist daher uE mit dem Gleichheitssatz des Art 7 B-VG und Art 2 StGG nicht vereinbar.



### Auf den Punkt gebracht

Die Rechtsprechung des BFG unterwirft auch Abfertigungen in Sozialplänen dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG für freiwillige Abfertigungen und stützt sich dabei zentral auf das „Managerbezüge-Erkenntnis“ des VfGH. Das Abzugsverbot im Bereich der Abfertigungen wurde darin vom VfGH aber mangels dargelegter Bedenken ausdrücklich nicht am objektiven Nettoprinzip gemessen. Vielmehr betonte der Gerichtshof, dass ein Abgehen von diesem Prinzip für sich einer sachlichen Rechtfertigung bedarf. Die zur Rechtfertigung der Abzugsverbote für gewisse Managerbezüge oder Golden Handshakes vorgebrachten Lenkungsgedanken verfangen im Bereich der Sozialpläne aber unter Berücksichtigung der arbeitsrechtlichen Grundlagen allesamt nicht. Eine Vermeidung von Sozialplänen ist kein Ziel im öffentlichen Interesse. Auch im Hinblick speziell auf Abfertigungsleistungen im Rahmen von Sozialplänen ist ein Abzugsverbot nicht geeignet, Einkommensgefälle zu reduzieren oder ältere Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten, und kann auch nicht aus arbeitsrechtlichen Differenzierungen hergeleitet werden. Dementsprechend lässt sich die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips in diesen Fällen soweit ersichtlich gerade nicht rechtfertigen und ist daher mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar.

---

---

---

## Lohnsteuerbegünstigung

# Sozialplan-Abfertigungen steuerlich nicht abzugsfähig?

## Anmerkungen zum BFG-Erkenntnis vom 8. 4. 2020, RV/7100845/2020

WOLFGANG HÖFLE\*)



**Das BFG hat im Erkenntnis vom 8. 4. 2020, RV/7100845/2020 (beim VwGH anhängig unter Ro 2020/13/0013), Sozialplanzahlungen an Mitarbeiter im neuen Abfertigungssystem als freiwillige Abfertigungen und zur Gänze nicht abzugsfähig eingestuft. Das Erkenntnis wurde bereits von *Platzer/Jann*<sup>1)</sup> analysiert und kritisch gewürdigt.<sup>2)</sup> Die wichtigste im BFG-Erkenntnis behandelte Rechtsfrage dreht sich darum, ob das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs 1 Z 8 EStG überhaupt anwendbar sein kann, obwohl freiwillige Abfertigungen an Mitarbeiter, die der Abfertigung neu unterliegen, von vornherein von der Lohnsteuerbegünstigung des § 67 Abs 6 EStG ausgeschlossen sind.**

\*) Dr. Wolfgang Höfle ist Steuerberater in Wien, Leiter der Arbeitsgruppe Lohnsteuer des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer und fachkundiger Laienrichter beim OGH.

1) *Platzer/Jann*, BFG zum Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen in Sozialplänen, SWK 25/2020, 1225.

2) In der Praxis bereitet es übrigens große Schwierigkeiten, die richtige Höhe der Sozialplanrückstellungen zu ermitteln. Nicht immer ist rechtzeitig bekannt, wie viel Vordienstzeiten für die Zwölfstel-Regelung des § 67 Abs 6 EStG der Mitarbeiter wird nachweisen können. Weiters wird die Aufteilung der Sozialplanzahlung in eine freiwillige Abfertigung und andere Bestandteile oft sehr spät bekannt bzw kann sich auch noch nachträglich ändern. Daraus entstehen aber wieder komplexe Fragen – zB dahingehend, wie objektiv falsch gebildete Rückstellungen nachträglich wieder berichtigt werden können/sollen.