

Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots für beendigungskausale Abfertigungszahlungen aus Sozialplänen



PETER BRÄUMANN / GEORG KOFLER / MICHAEL TUMPEL*

Abstract

Das BFG hat im April 2020 entschieden, dass beendigungskausale Abfertigungszahlungen aus Sozialplänen im System der »Abfertigung Neu« immer und zur Gänze dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG unterliegen.¹ Im Juli 2020 kam das BFG überdies zu dem Ergebnis, dass gegen dieses Abzugsverbot für Sozialplanzahlungen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen² und stützte sich hierfür maßgeblich auf das »Managerbezüge«-Erkenntnis des VfGH.³ 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 angesichts der gesetzgeberischen Wertungen auch die besseren Argumente für die Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots bei Sozialplanzahlungen streiten. Die zur Rechtfertigung der Abzugsverbote für gewisse »Managerbezüge« oder »Golden Handshakes« vorgebrachten Lenkungsgedanken verfangen nämlich im Bereich der Sozialpläne unter Berücksichtigung deren arbeitsrechtlicher 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 nicht rechtfertigen und ist daher mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar.

1 BFG 8.4.2020, RV/7100845/2020, Revision beim VwGH anhängig zur Zahl Ro 2020/13/0013. Siehe etwa die Kritik bei *Platzer/Jann*, BFG zum Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen in Sozialplänen, SWK 2020, 1225 (1225 ff); *Platzer/Hörtenthaler*, Systematische Einwände gegen die Anwendung des Abzugsverbots gem § 20 Abs 1 Z 8 EStG auf freiwillige Abfertigungen im System Abfertigung Neu, GES 2020, 324 (324–333); dazu bereits auch *Heffermann/Jann*, Abzugsverbot für »Golden Handshakes« – stillschweigende Erweiterung durch das BMF auf sämtliche Dienstverhältnisse?, ÖStZ 2016/200, 141 (141 ff).

2 BFG 27.7.2020, RV/5100833/2020, Beschwerde beim VfGH anhängig zur Zahl E 2999/2020.

3 VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014. Siehe die entsprechenden Normprüfungsanträge des BFG 27.8.2014, RN/6100001/2014 (G 166/2014), und BFG 2.10.2014, RN/7100004/2014 (G 186/2014); demgegenüber hegte der Normprüfungsantrag BFG 18.6.2014, RN/5100001/2014 (G 136/2014; dazu *Mechtler/Pinetz*, Managergehälter: VfGH prüft nur Vertrauenschutz, RdW 2014/538, 486 [486 ff]; *Schimmer*, Normprüfungsantrag hinsichtlich der Neuregelungen zu den Abzugsverbeten in § 20 Abs 1 Z 7 und 8 EStG, BFGjournal 2014, 255 [255 ff]) keine Bedenken gegen das Abzugsverbot an sich, sondern lediglich gegen die Rückwirkung.

Schlagworte

Sozialplan, freiwillige Abfertigungen, Abzugsverbot, objektives Nettoprinzip, Gleichheitssatz

Rechtsquellen

§ 20 Abs 1 Z 8 EStG, § 12 Abs 1 Z 8 KStG, § 67 Abs 3, 6 und 8 lit f EStG, Art 7 B-VG

* MMag. Dr. Peter Bräumann ist Universitätsassistent am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz; Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel 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 Kurzfassung wurde in SWK 2020, 1354 (1354 ff), veröffentlicht.

Inhaltsübersicht

I.	Einfachgesetzliche Ausgangslage:	
	Abzugsverbot für Abfertigungen in Sozialplänen	95
II.	Verfassungsrechtliche Würdigung	97
	A. Rechtsprechung des VfGH zu »Managerbezügen« und »Golden Handshakes«	97
	B. Offene Frage: Rechtfertigung des Abzugsverbots gegenüber dem objektiven Nettoprinzip im Bereich der »freiwilligen« Abfertigungen?	98
	C. Erwägungen zur sachlichen Rechtfertigung des Abzugsverbots für »freiwillige« Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen	102
III.	Zusammenfassung und Fazit	107

I. Einfachgesetzliche Ausgangslage: Abzugsverbot für Abfertigungen in Sozialplänen

Mit dem AbgÄG 2014¹ wurde nicht nur das Abzugsverbot für sogenannte »Managerbezüge«, soweit sie Euro 500.000,- übersteigen, eingeführt (§ 20 Abs 1 Z 7 EStG iVm § 12 Abs 1 Z 8 KStG), sondern – ergänzend² – auch eine Abzugsbeschränkung insbesondere für freiwillige Abfertigungszahlungen (»Golden Handshakes«),³ also »Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind« (§ 20 Abs 1 Z 8 EStG iVm § 12 Abs 1 Z 8 KStG). Dieses Abzugsverbot für »Golden Handshakes« trat für Auszahlungen ab 1.3.2014 in Kraft⁴ und betrifft allgemein »[s]onstige Bezüge, 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)« (sogenannte »beendigungskausale Zahlungen«⁵), soweit diese nicht einer – verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden⁶ – begünstigten Besteuerung mit dem festen Satz von 6% nach § 67 Abs 6 EStG unterliegen. Damit wird die Abzugsfähigkeit beim Zahler mit der begünstigten Besteuerung beim Empfänger verknüpft.⁷ Die in § 67 EStG angelegte Unterscheidung zwischen gesetzlichen und anderen vom Arbeitgeber »nicht freiwillig« geleisteten Abfertigungen (zB auf Grund kollektivvertraglicher Vorschriften) einerseits (Abs 3) und »freiwilligen« Abfertigungen andererseits (Abs 6) wird damit auch zum Anknüpfungspunkt für ein steuerliches Abzugsverbot. Begründet wurde dies unter Berufung

auf das Arbeitsprogramm der Bundesregierung⁸ seinerzeit damit, dass »die steuerliche Begünstigung für ›Golden Handshakes‹ abgeschafft werden solle, »um vor allem ältere Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten«,⁹ zumal bisher »sehr attraktive Möglichkeiten zur Personalfreisetzung« bestanden hätten.¹⁰ Das – offenbar auf die Besteuerung beim Empfänger fokussierte – Regelungsziel sei erreicht, »wenn die begünstigte Besteuerung von freiwilligen Abfertigungen nur noch in begrenztem Ausmaß möglich ist«.¹¹

§ 67 Abs 6 EStG deckelt dabei 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.¹² Einfachgesetzlich ist in § 67 Abs 6 Z 7 EStG aber weiters normiert, dass die Regelungen des § 67 Abs 6 EStG über die (gedeckelte) Begünstigung beendigungsspezifischer Bezüge »nur für jene Zeiträume« gelten, »für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen«. Diese Norm dient der Abgrenzung zwischen dem für die »Abfertigung Neu« anwendbaren Regime des § 67 Abs 3 EStG (iVm § 26 Z 7 lit d EStG) und jenem des § 67 Abs 6 EStG für »freiwillige (überhöhte) Abfertigungen« im System »Abfertigung Alt«.¹³ Wenn dabei »auf die volle Dauer des Dienstverhältnisses bereits das neue System angewendet [wird]«, ist »der bisherige Inhalt des § 67 Abs. 6 EStG 1988 gänzlich unanwendbar«,¹⁴ also jedenfalls für alle Dienstverhältnisse, die nach dem 31.12.2002 beginnen und auf deren volle Dauer daher das Betriebliche Mitarbeiter- und SelbständigungsvorsorgeG (BMSVG)¹⁵ anzuwenden ist.¹⁶ Diese Ausgangslage einer »gänzlichen Unanwendbarkeit« des § 67 Abs 6 EStG wird von der Rechtsprechung

1 BGBl I 2014/13.

2 Rz 4852m EStR 2000.

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

4 § 124b Z 254 und Z 256 EStG bzw § 26c Z 50 KStG. Verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf das gleichheitsrechtliche Rückwirkungsverbot oder die Verletzung des Vertrauenschutzes wurden vom VfGH nicht geteilt; (siehe VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014, zu den Abzugsverbots, sowie VfGH 9.10.2017, E 2536/2016, VfSlg 20.204/2017, zur Besteuerung freiwilliger Abfertigungen beim Empfänger; siehe zuvor kritisch Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel, Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung freiwilliger Abfertigungen bei Vorstandsmitgliedern, SWK 2014, 907 (921ff).

5 So zB BFG 8.4.2020, RV/7100845/2020.

6 VfGH 9.10.2017, E 2536/2016, VfSlg 20.204/2017.

7 Siehe dazu auch Shubshizky, Abgabenänderungsgesetz 2014: Neuregelung zur Besteuerung von »Golden Handshakes«, SWK 2014, 450 (450 ff); Schläger/Titz, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2014 – ein Überblick, RdW 2014/18, 65 (69); Freudhoffer, Mehrbelastung für Spitzengehälter und freiwillige Abfertigungen/Sozialplanzahlungen, in Gröhs/Kovar/Lang/Wilplinger (Hrsg), Abgabenänderungsgesetz 2014, SWK-Spezial (2014) 37 (37 ff); Patka, Abgangsentschädigung: 6 % Lohnsteuer auf für Abfertigung »Alt« und »Neu«-Fälle? PVP 2014/16, 58 (58 ff).

8 Siehe Arbeitsprogramm der damaligen Bundesregierung SPÖ/ÖVP, »Erfolgreich, Österreich.« (Dezember 2013) 105.

9 ErläutRV 24 BlgNR 25. GP, 8 (zum AbgÄG 2014).

10 ErläutRV 24 BlgNR 25. GP, 8 (zum AbgÄG 2014).

11 Vorblatt RV 24 BlgNR 25. GP, 8 (zum AbgÄG 2014).

12 So wurde das begünstigt zu besteuernde Ausmaß sowohl für die dienstzeitunabhängige Komponente als auch für die dienstzeitabhängige Komponente pro Zwölftel mit dem Dreifachen der Höchstbeitragsgrundlage festgelegt (§ 67 Abs 6 Z 1 und 2 EStG). Nach der dienstzeitunabhängigen Komponente (»Viertelregelung«) können daher maximal Euro 48.330,- mit dem festen Steuersatz von 6% besteuert werden, nach der dienstzeitabhängigen Komponente (»Zwölftelregelung«) zusätzlich maximal Euro 193.320,- (bei 25 Dienstjahren), insgesamt also höchstens Euro 241.650,-. Siehe auch Freudhoffer, Mehrbelastung für Spitzengehälter und freiwillige Abfertigungen/Sozialplanzahlungen, in Gröhs/Kovar/Lang/Wilplinger (Hrsg), Abgabenänderungsgesetz 2014, SWK-Spezial (2014) 37 (40).

13 Siehe ErläutRV 1131 BlgNR 21. GP, 67.

14 ErläutRV 1131 BlgNR 21. GP, 67.

15 BGBl I 2002/100 idGf.

16 Siehe zB VwGH 17.6.2015, 2011/13/0086 (zu freiwilligen Abfertigungen); VwGH 1.9.2015, 2012/15/0122 (zu freiwilligen Abfertigungen); BFG 24.8.2015, RV/4100178/2011 (zu Abfindungszahlungen).

des BFG¹⁷, der Verwaltungspraxis¹⁸ und Teilen der Literatur¹⁹ – entgegen einigen Stimmen im Schrifttum²⁰ – so verstanden, dass bei Dienstverhältnissen im System der »Abfertigung Neu« zwar »die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG zur Gänze nicht mehr anzuwenden ist«, es sich bei derartigen beendigungskausalen Bezügen aber dennoch »um sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988« handle. Für das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG bzw § 12 Abs 1 Z 8 KStG sei daher maßgebend, dass es sich »um Bezüge handelt, die dem Grunde nach unter § 67 Abs. 6 EStG 1988 fallen«, aber nicht von Bedeutung, »ob sie auch lohnsteuerlich begünstigt sind«. Dementsprechend unterlägen »auch freiwillige Abfertigungszahlungen an Personen, die sich im System ›Abfertigung Neu‹ befinden, (zur Gänze) dem Abzugsverbot«.²¹

Auf dieser Basis kann nun der Blick auf sogenannte »Sozialplanzahlungen« gelenkt werden. Dies sind nach § 67 Abs 8 lit f EStG »Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses 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«. Sie sind »bis zu einem Betrag von 22.000 Euro mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern«, »soweit sie nicht nach Abs. 6 mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind«. Eine Begünstigung nach § 67 Abs 6 EStG hätte damit Vorrang vor der Halbsatzbesteuerung (»Günstigkeitsklausel«).²² Daraus und auch aus § 67 Abs 6 EStG wird abgeleitet, dass es sich bei beendigungskausalen Abfertigungszahlungen

aus Sozialplänen grundsätzlich »um Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 handelt«.²³ Diese Zuordnung zu § 67 Abs 6 EStG gilt nach der Rechtsprechung auch dann, wenn die Dienstnehmer bereits im System der »Abfertigung Neu« sind und die Begünstigung des § 67 Abs 6 EStG daher gar nicht anwendbar ist (§ 67 Abs 6 Z 7 EStG),²⁴ und ungeachtet des Umstandes, dass man bei Sozialplänen durchaus an der »Freiwilligkeit« der Zahlungen zweifeln könnte.²⁵ Dies bedeutet aber weiter, dass für Sozialplanzahlungen – wohl anders als seinerzeit im Regierungsprogramm intendiert²⁶ – an viele Arbeitnehmer bereits »ab dem ersten Euro« das Abzugsverbot nach § 20 Abs 1 Z 8 EStG bzw § 12 Abs 1 Z 8 KStG greift²⁷ (und auf Ebene der Dienstnehmer »lediglich« die begrenzte Begünstigung des Halbsteuersatzes nach § 67 Abs 8 lit f EStG verbleibt), wenn beendigungskausale Bezüge im System der »Abfertigung Neu« ausbezahlt werden. Diese Auslegung wird auch durch die In-Kraft-Tretens-Bestimmungen des § 124b Z 254 und 256 EStG nahegelegt: Wenn dort nämlich sowohl die Anwendung des § 67 Abs 6 EStG (idF vor dem AbgÄG 2014) als auch die Nichtanwendung des Abzugsverbots des § 20 Abs 1 Z 8 EStG für »Auszahlungen« im Rahmen »von Sozialplänen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. f« angeordnet wird, wenn der Sozialplan »vor dem 1. März 2014 abgeschlossen« wurde, dann scheint dies umgekehrt zu bedeuten, dass für Auszahlungen auf Grund von nach diesem Stichtag abgeschlossenen Sozialplänen die Begünstigung des 6%igen Steuersatzes eben nicht anwendbar ist und zugleich das Abzugsverbot greift.²⁸

Daraus folgt, in den Worten des BFG, »dass freiwillige Abfertigungen, die neben einer ›Abfertigung neu‹ ausbezahlt werden, zwar sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG darstellen aber nicht dem 6%igen Steuersatzes unterliegen.

17 Siehe zB BFG 8.4.2020, RV/7100845/2020.

18 Rz 1087h LStR 2002; Rz 4852m EStR 2000.

19 Siehe Lachmayer, Verfassungsrechtliche Aspekte des Abzugsverbots für Managementvergütungen und freiwillige Abfertigungen in Abzugsverbote im Konzern, in Kirchmayer/Mayr/Hirschler (Hrsg), Abzugsverbote im Konzern (2015) 77 (97).

20 Heffermann/Jann, Abzugsverbot für »Golden Handshakes« – stillschweigende Erweiterung durch das BMF auf sämtliche Dienstverhältnisse? ÖStZ 2016/200, 141 (141 ff); Platzer/Jann, BFG zum Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen in Sozialplänen, SWK 2020, 1225 (1225 ff); Platzer/Hörtenerhuber, Systematische Einwände gegen die Anwendung des Abzugsverbots gem § 20 Abs 1 Z 8 EStG auf freiwillige Abfertigungen im System Abfertigung Neu, GES 2020, 324 (324–333); offen gelassen bei Freudhofmeier, Mehrbelastung für Spitzengehälter und freiwillige Abfertigungen/Sozialplanzahlungen, in Gröhs/Kovar/Lang/Wilplinger (Hrsg), Abgabenänderungsgesetz 2014, SWK-Spezial (2014) 37 (43); siehe auch Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel, Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung freiwilliger Abfertigungen bei Vorstandsmitgliedern, SWK 2014, 907 (921), die allerdings die Begünstigungen des § 67 Abs 6 EStG (und nicht dessen Anwendbarkeit) vor dem Hintergrund des Umstandes im Auge hatten, dass auch freie Dienstverhältnisse von AG Vorstandsmitgliedern ab 1.1.2008 in das Regime der »Abfertigung Neu« fallen und Auszahlungen im Rahmen der »Abfertigung Neu« nach § 67 Abs 3 EStG der begünstigten Besteuerung mit dem festen Satz von 6% unterliegen.

21 Rz 4852m EStR 2000 (unter Hinweis auf Rz 1087h LStR 2002).

22 Siehe auch ausführlich Rz 1114a ff LStR 2002.

23 VwGH 21.9.2016, 2013/13/0102; BFG 8.4.2020, RV/7100845/2020.

24 So auch VwGH 21.9.2016, 2013/13/0102; BFG 8.4.2020, RV/7100845/2020.

25 BFG 8.4.2020, RV/7100845/2020.

26 Im damaligen Arbeitsprogramm der Regierung SPÖ/ÖVP, »Erfolgreich. Österreich.« (Dezember 2013) 105, sollten »[s]wohl bei ArbeitgeberInnen als auch bei ArbeitnehmerInnen [...] die unerwünschten Effekte durch Nichtabsetzbarkeit und den Wegfall privilegierter Steuersätze beseitigt werden«. Allerdings waren auch Ausnahmen vorgesehen: »Ausgenommen davon sind Sozialpläne, gesetzliche Abfertigungen und freiwillige Abfertigungen im Ausmaß von höchstens Drei-Monatsgehältern.«

27 BFG 8.4.2020, RV/7100845/2020.

28 Für eine andere Lesart dieser In-Kraft-Tretens-Bestimmung siehe aber Platzer/Jann, BFG zum Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen in Sozialplänen, SWK 2020, 1225 (1231): Die Übergangsbestimmung regelt, »dass nach § 67 Abs 6 Z 6 EStG zum Tarifbesteuerte freiwillige Abfertigungen, die aufgrund von Sozialplänen, die vor dem 1.3.2014 abgeschlossen wurden, zur Auszahlung gelangen, nicht vom Abzugsverbot erfasst werden sollen. Sie verweist dafür auf die Sozialplandefinition des § 67 Abs 8 lit.f EStG. Sie bezieht damit den nach § 67 Abs 8 lit.f EStG mit dem Hälfsteuersatz besteuerten Bezugsteil aber nicht in den Anwendungsbereich der Spezialnorm des § 20 Abs 1 Z 8 EStG mit ein.«

Freiwillige Abfertigungen aus Sozialplänen, die bei Beendigung von Dienstverhältnissen ausbezahlt werden und unter das System ›Abfertigung neu‹ fallen, seien daher »nicht vom Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 ausgenommen«, sondern unterliegen »vielmehr regelmäßig und in voller Höhe dem Abzugsverbot«.²⁹ Dieses Auslegungsergebnis ist zwar auf Kritik im Schrifttum gestoßen³⁰ und eine ordentliche Revision ist beim VwGH anhängig,³¹ es wird aber im Folgenden als gegeben angenommen. Auch für das BMF steht die Entscheidung entsprechend medialer Äußerungen »im Einklang mit der geltenden Rechtslage«.³² Ist dies aber das richtige Auslegungsergebnis, erscheint das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG (zumindest) im Hinblick auf freiwillige Abfertigungen im Rahmen eines Sozialplans (»Sozialplanzahlungen«) verfassungswidrig.

II. Verfassungsrechtliche Würdigung

A. Rechtsprechung des VfGH zu »Managerbezügen« und »Golden Handshakes«

Sowohl die mit dem AbgÄG 2014³³ eingeführten Abzugsverbote für »Managerbezüge« (§ 20 Abs 1 Z 7 EStG iVm § 12 Abs 1 Z 8 KStG) und für »Golden Handshakes« (§ 20 Abs 1 Z 8 EStG iVm § 12 Abs 1 Z 8 KStG) als auch die »Deckelung« der Begünstigung des § 67 Abs 6 EStG für freiwillige Abfertigung wurden im Schrifttum zwar aus verfassungsrechtlicher Sicht kritisiert,³⁴ letztlich vom VfGH

aber nicht beanstandet: In VfSlg 19.333/2014³⁵ teilte der Gerichtshof die Bedenken gegen die Abzugsverbote für »Managerbezüge« und freiwillige Abfertigungen nicht und in VfSlg 20.204/2017³⁶ hegte er keine Bedenken gegen die Beschränkung der begünstigten Besteuerung (klassischer) freiwilliger Abfertigungen beim Empfänger. 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«.³⁷

Speziell im Hinblick auf das Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen bestanden freilich gleichheitsrechtliche Bedenken, insbesondere aufgrund der dadurch hervorgerufenen Durchbrechung des Nettoprinzips für freiwillige Abfertigungen nach § 67 Abs 6 EStG, etwa an AG-Vorstandsmitglieder, und auch im Vergleich zur weiter bestehenden Abzugsfähigkeit für gesetzliche Abfertigungen nach § 67 Abs 3 EStG an (weisungsgebundene) GmbH-Geschäftsführer bzw Zahlungen an eine BV-Kasse.³⁸ In VfSlg 19.333/2014 prüfte der VfGH jedoch das Abzugsverbot nicht am objektiven Nettoprinzip, sondern lediglich im Lichte der Ungleichbehandlung zwischen (weisungsgebundenen) GmbH-Geschäftsführern und (weisungsfreien) AG-Vorstandsmitgliedern und erblickte – womöglich in Abweichung von seiner Vorjudgetat³⁹ – eine zulässige Differenzierung im Rechtsgrund

29 BFG 8.4.2020, RV/7100845/2020.

30 Siehe etwa die Kritik bei *Heffermann/Jann*, Abzugsverbot für »Golden Handshakes« – stillschweigende Erweiterung durch das BMF auf sämtliche Dienstverhältnisse?, ÖStZ 2016/200, 141 (141 ff); *Platzer/Jann*, BFG zum Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen in Sozialplänen, SWK 2020, 1225 (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, 324 (324–333); siehe auch bereits die Überlegungen bei *Schuster*, Besteuerung von Zahlungen im Rahmen von Sozialplänen – Unterscheidung zwischen alten und neuen Sozialplänen, SWK 2014, 504 (504 ff).

31 Revision beim VwGH anhängig zur Zahl Ro 2020/13/0013.

32 Siehe zB oV, Höchstgericht-Urteil zu Sozialplänen soll abgewartet werden, Salzburger Nachrichten vom 28. August 2020.

33 BGBl I 2014/13.

34 Siehe die Kritik zum Abzugsverbot für Managerbezüge bei *Plott*, Beschränkte Abzugsfähigkeit von (Manager-)Gehältern über EUR 500.000,–, RdW 2014/127, 91 (91 ff); *Starlinger*, Verfassungsfragen des Abzugsverbots für Managergehälter, ÖStZ 2014/598, 369 (369 ff). Siehe aus dem deutschen Schrifttum für die Verfassungswidrigkeit einer solcher Maßnahme zB *Drißen*, Zur steuerrechtlichen Regulierung von Managervergütungen, KSzW 2013, 343 (343 ff), und dagegen *Schwan*, Steuerliche Begrenzungsmöglichkeiten der Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat (2012). Zur Kritik im Hinblick auf das Abzugsverbot und die Deckelung der begünstigten Besteuerung bei freiwilligen Abfertigungen siehe zB *Shubshizky*, Neuregelung zur Besteuerung von »Golden Handshakes«, SWK 2014, 450 (453); *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, Verfassungsrechtliche Aspekte der

Besteuerung freiwilliger Abfertigungen bei Vorstandsmitgliedern, SWK 2014, 907 (907 ff).

35 VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014. Siehe die entsprechenden Normprüfungsanträge des BFG 27.8.2014, RN/6100001/2014 (G 166/2014), und BFG 2.10.2014, RN/7100004/2014 (G 186/2014); demgegenüber hegte der Normprüfungsantrag BFG 18.6.2014, RN/5100001/2014 (G 136/2014; dazu *Mechtler/Pinetz*, Managergehälter: VfGH prüft nur Vertrauenschutz, RdW 2014/538, 486 [486 ff]; *Schimmer*, Normprüfungsantrag hinsichtlich der Neuregelungen zu den Abzugsverboten in § 20 Abs 1 Z 7 und 8 EStG, BFGjournal 2014, 255 [255 ff]) keine Bedenken gegen das Abzugsverbot an sich, sondern lediglich gegen die Rückwirkung.

36 VfGH 9.10.2017, E2536/2016, VfSlg 20.204/2017.

37 VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014.

38 Dazu bereits *Beiser*, Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungsleistungen? SWK 2011, T 161 (T 161 f); kritisch auch schon *Schuster*, Ende der begünstigten Besteuerung für freiwillige Abfertigungen und Sozialpläne? SWK 2011, T 141 (T 144 f).

39 So lässt sich insbesondere VfGH 11.10.1972, B 54/74, VfSlg 6.874/1972, so verstehen, dass es für die Vergleichbarkeit im Hinblick auf eine Begünstigung offenbar nicht maßgeblich sei, auf welcher Rechtsgrundlage die sonstigen Bezüge beruhen (zB Gesetz, Kollektivvertrag, Individualvereinbarung). In eine ähnliche Richtung deuteten auch VfGH 9.12.1997, G 403/97, VfSlg 15.040/1997 (zu Rückstellungen für Dienstjubiläumsgelder), und VfGH 11.12.2002, B 1609/01, VfSlg 16.759/2002

der Abfertigung, ob diese also »freiwillig« oder auf gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Basis geleistet wird, und den sich daraus ergebenden Unterschieden in den Dispositionsmöglichkeiten des Unternehmens.⁴⁰ Wörtlich führte der VfGH aus:

»6.2.3. Der Verfassungsgerichtshof hat aus Anlass des vorliegenden Antrags – mangels diesbezüglich dargelegter Bedenken – nicht die Sachlichkeit der eingeschränkten Möglichkeit des Betriebsausgabenabzugs für sonstige Bezüge iSd § 67 Abs 6 EStG 1988 mit Blick auf das objektive Nettoprinzip zu prüfen. Die im Antrag des Bundesfinanzgerichts in diesem Zusammenhang allein aufgeworfene und zu entscheidende Frage ist vielmehr, ob in § 20 Abs 1 Z 8 iVm § 67 Abs 6 EStG 1988 eine sachlich nicht gechtfertigte Ungleichbehandlung der Abfertigungen der Mitglieder des Vorstands einer Aktiengesellschaft einerseits und der Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung andererseits beim Betriebsausgabenabzug zu erkennen ist.

6.2.4. Der Verfassungsgerichtshof teilt die Auffassung der Bundesregierung, dass das Bundesfinanzgericht mit seinem gleichheitsrechtlichen Bedenken den Grundgedanken des § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 verkennt, dass § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 nicht an die Rechtsform des abgabepflichtigen Unternehmens knüpft, sondern an die Rechtsgrundlage für die jeweilige Abfertigungs- und Abfindungszahlung. Die Anknüpfung des § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 an § 67 Abs 6 EStG 1988 zielt nicht auf eine unterschiedliche Behandlung von Abfertigungen von Vorstandsmitgliedern einer Aktiengesellschaft und solchen von Geschäftsführern einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung untereinander ab; dieser Bestimmung ist vielmehr der Grundgedanke zu eigen, Abfertigungen, die nicht zwingend sind, sondern individualrechtlich vereinbart werden und damit im Gestaltungsspielraum des Unternehmens liegen, nur mehr

beschränkt zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen. Soweit die Auszahlung einer Abfertigung hingegen – insbesondere auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Regelungen – zwingend ist, können Aufwendungen und Ausgaben für diese Abfertigungen weiterhin zur Gänze als Betriebsausgabe abgezogen werden. Dies hat unter anderem zur Konsequenz, dass etwa Ausgaben und Aufwendungen für Abfertigungen an Vorstandsmitglieder, bei denen es sich mangels Arbeitnehmereigenschaft des Empfängers (vgl. zB Ettmayer, Die Rechtsstellung von »Unternehmensleitern« – Systematische Erwägungen zum AN-Begriff, ÖJZ 2011, 581 [582f.], mit zahlreichen Nachweisen) grundsätzlich um nur individualvertraglich vereinbare Abfertigungen nach § 67 Abs 6 EStG 1988 handelt (VwGH 21.12.1993, 93/08/0239; 27.9.2000, 2000/14/0087; Staringer, Besteuerung von Abfertigungen für Vorstandsmitglieder einer AG, ecolex 1995, 581 mwH), lediglich betragsmäßig beschränkt, hingegen solche für Abfertigungen an Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, soweit sie auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen zwingend sind, in Hinblick auf die Arbeitnehmereigenschaft zur Gänze als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Der Verfassungsgerichtshof kann nicht finden, dass der Gesetzgeber in § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 mit der Anknüpfung an den Rechtsgrund der Abfertigung und damit an die Dispositionsmöglichkeiten des Unternehmens seinen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum überschritten hätte. Aus diesem Grund ist auch [...] keine Verfassungswidrigkeit des Gesetzes in den sich daraus ergebenden Unterschieden in der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Abfertigungen der Mitglieder des Vorstands einer Aktiengesellschaft einerseits und der Geschäftsführer mit beschränkter Haftung andererseits zu erblicken.«

(zu Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen von Vorstandsmitgliedern einer Aktiengesellschaft). Dazu auch Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel, Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung freiwilliger Abfertigungen bei Vorstandsmitgliedern, SWK 2014, 907 (918f); Schaunig, Besteuerung freiwilliger Abfertigungen nach dem AbgÄG 2014 – Gleichheitsrechtliche Grenzen gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler (Hrsg), Abzugsverbote im Konzern (2015) 103 (124ff); Binder, Das objektive Nettoprinzip in der Krise? (2018) 135 ff.

⁴⁰ VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014. Gleichermaßen erblickte der VfGH im Hinblick auf die Beschränkung der begünstigten Besteuerung freiwilliger Abfertigungen und die Ungleichbehandlung zwischen (weisungsgebundenen) GmbH-Geschäftsführern und (weisungsfreien) AG-Vorstandsmitgliedern (individualrechtliche Abfertigung) eine sachliche Differenzierung in der arbeitsrechtlichen Beurteilung der beiden Gruppen (siehe VfGH 9.10.2017, E 2536/2016, VfSlg 20.204/2017).

B. Offene Frage: Rechtfertigung des Abzugsverbots gegenüber dem objektiven Nettoprinzip im Bereich der »freiwilligen« Abfertigungen?

Die verfassungsgerichtliche Prüfung im Bereich des Abzugsverbots für »freiwillige« Abfertigungen nach § 20 Abs 1 Z 8 EStG wurde daher (anders als jenes für »Managerbezüge« in Z 7 leg cit) ausschließlich aus dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung von AG-Vorständen und GmbH-Geschäftsführern vorgenommen. In VfSlg 19.333/2014 ist jedoch (»mangels diesbezüglich dargelegter Bedenken« des BFG) ausdrücklich offen geblieben, ob das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG iVm § 12 Abs 1 Z 8 KStG im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip

zulässig ist, insbesondere ob der angestrebte Lenkeffekt, »Golden Handshakes« eindämmen zu wollen, einen ausreichenden sachlichen Rechtfertigungsgrund darstellt, um einen Eingriff in das objektive Nettoprinzip zu rechtfertigen, und ob die konkrete Ausgestaltung der Bestimmung diesem Lenkungseffekt Rechnung trägt.⁴¹ Dies wird im Schrifttum teilweise bejaht,⁴² teilweise verneint.⁴³ Fraglich ist dabei insbesondere die rechtfertigende Tragfähigkeit des gesetzgeberischen Grundgedankens, alle Abfertigungen (und damit auch Sozialplanzahlungen), die nicht der Höhe nach durch Gesetz, Kollektivvertrag oder andere in § 67 Abs 3 EStG genannte Grundlagen vorgegeben und dadurch »zwingend«, sondern einer Vereinbarung auf Ebene des Unternehmens zugänglich sind und damit zumindest teilweise in dessen Gestaltungsspielraum liegen, nur mehr beschränkt zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen.

Schon in § 2 EStG ist als Leitgedanke des Einkommensteuerrechts die Überlegung angelegt, dass die zur Erzielung des Einkommens verursachten Aufwendungen (»Erwerbsaufwendungen«) für die Steuerzahlung nicht zur Verfügung stehen und daher aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden sind (»objektives« Nettoprinzip bzw. »Prinzip der Reineinkommensteuer«).⁴⁴ Dies verhindert die Besteuerung von Einkommen, das gar nicht erzielt wurde. Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer ist daher das Rein-Einkommen, nicht das Roheinkommen, wie der VfGH insbesondere zur – das Abflussprinzip durchbrechenden – Abzugsfähigkeit von Aufwendungen oder Erlösminderungen bei Veräußerungsgeschäften mehrfach verdeutlicht hat.⁴⁵ Denn Beträge, die zur Erzielung des

41 Ebenso die Einschätzung bei Lachmayer, VfGH bestätigt Abzugsverbot für »Managergehälter«, SWK 2015, 313 (317).

42 Lachmayer, Verfassungsrechtliche Aspekte des Abzugsverbots für Managementvergütungen und freiwillige Abfertigungen in Abzugsverbote im Konzern, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler (Hrsg.), Abzugsverbote im Konzern (2015) 77 (101).

43 Schaunig, Besteuerung freiwilliger Abfertigungen nach dem AbgÄG 2014 – Gleichheitsrechtliche Grenzen gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler (Hrsg.), Abzugsverbote im Konzern (2015) 103 (124ff); Binder, Das objektive Nettoprinzip in der Krise? (2018) 135ff.

44 Siehe zB VfGH 11.3.1994, B 1297/93, VfSlg 13.724/1994; VfGH 7.3.1997, B 2370/94, VfSlg 14.784/1997; VfGH 25.6.1998, B 125/97, VfSlg 15.229/1998; VfGH 27.9.2000, B 2031/98, VfSlg 15.934/2000; VfGH 11.12.2002, B 941/02, VfSlg 16.760/2002; VfGH 17.6.2009, B 53/08, VfSlg 18.783/2009.

45 VfGH 11.3.1994, B 1297/93, VfSlg 13.724/1994 (Abzug der aus der Anschaffung entstandenen Zinsenbelastung bei einem Veräußerungsgeschäft); VfGH 7.3.1997, B 2370/94, VfSlg 14.784/1997; VfGH 25.6.1998, B 125/97, VfSlg 15.229/1998, und VfGH 27.9.2000, B 2031/98, VfSlg 15.934/2000 (Abzug von Schuldzinsen für Fremdkapital, das von Körperschaften zum Erwerb von Beteiligungen aufgewendet worden war, im Falle der steuerpflichtigen Beteiligungsveräußerung); VfGH 11.12.2002, B 941/02, VfSlg 16.760/2002 (Berücksichtigung von Aufwendungen oder Erlösminderungen als negative Einkünftekomponenten bei einem Spekulationsgeschäft).

Einkommens aufgewendet wurden, stehen für die private Bedürfnisbefriedigung nicht zur Verfügung, sind also kein Zuwachs an Leistungsfähigkeit.⁴⁶ Das objektive Nettoprinzip ist daher zentraler Ausdruck einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.⁴⁷ Diese Konzeption kommt für das Ertragsteuerrecht schon grundlegend und systemleitend im Begriff der »Einkünfte« in § 2 EStG zum Ausdruck. Umgekehrt ist ein Kerngedanke des geltenden Rechts, dass der Lebensunterhalt gerade kein Kostenelement beim Einkommenserwerb (sondern Einkommensverwendung) darstellt⁴⁸ und daher die Bemessungsgrundlage grundsätzlich nicht mindern soll. Die steuerliche Abgrenzung zwischen Betriebs- bzw Berufssphäre und Privatsphäre bereitet freilich naturgemäß erhebliche praktische und theoretische Schwierigkeiten.⁴⁹

Sofern es sich um Erwerbsaufwendungen handelt und ein Abzugsverbot als Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips nicht ohnehin verfassungsrechtlich vorgegeben ist,⁵⁰ lässt sich die Breite des verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsspielraums zur Durchbrechung des Nettoprinzips freilich nicht abstrakt umschreiben,⁵¹

46 Ruppe in Herrmann/Heuer/Raupach¹⁶² (1990) Einf ESt Anm 2.

47 Siehe wiederum zB VfGH 17.6.2009, B 53/08, VfSlg 18.783/2009.

48 Popitz in Elster/Weber/Wieser (Hrsg.), Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd 3 (1926) 400 (406 ff); Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer (1940) 13f; Ruppe, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 124; dazu auch Kirchhof in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG (1986) § 2 Rdnr A 334; Ruppe in Herrmann/Heuer/Raupach¹⁶² (1990) Einf ESt Anm 2; aA Lang, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Münsteraner Symposium, Bd II (1985) 42.

49 Dazu ausführlich Ruppe, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in Söhn (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, DStJG 3 (1980) 103 (103ff); Ruppe in Herrmann/Heuer/Raupach¹⁶² (1990) Einf ESt Anm 28; Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^o (2000) 763ff; dazu bereits Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer (1940) 15ff; siehe auch die grundlegenden Beiträge in Söhn (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, DStJG 3 (1980), und zum österreichischen Recht zB Kofler, Einkommen Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT III/1 (2015).

50 Siehe zum im Verfassungsrang stehenden Abzugsverbot nach § 2 EndBG bei Kapitalerträgen zB VfGH 17.6.2009, B 53/08, VfSlg 18.783/2009.

51 So wurde es beispielsweise als gleichheitswidrig angesehen, dass die steuerliche Anerkennung von Rückstellungen für Dienstjubiläumsgelder ausgeschlossen wurde, während die übrigen Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten als Einzelrückstellungen grundsätzlich steuerlich anerkannt waren (VfGH 9.12.1997, G 403/97, VfSlg 15.040/1997). In VfGH 11.12.2002, B 1609/01, VfSlg 16.759/2002, ging es um den Ausschluss von Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen von Vorstandsmitgliedern einer Aktiengesellschaft, wobei der VfGH den Bescheid der belangen Behörde deshalb aufgehoben hat, weil keineswegs ausgeschlossen sei, dass diese Rückstellungen als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten mit steuerlicher Wirkung zu passivieren seien. Als gleichheitskonform wurde hingegen beurteilt, dass bei Versicherungsunternehmen eine Mindestbesteuerung

liegt es doch im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, das objektive Nettoprinzip mit Abzugsverboten zu durchbrechen, wenn sich dafür sachliche Gründe finden lassen.

In der Tat ist das objektive Nettoprinzip im gegenwärtigen Steuerrecht keineswegs durchgehend verwirklicht: So steht dem grundsätzlichen Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten (§§ 4 Abs 4, 16 EStG) ein breiter Katalog von gesetzlichen Abzugsverbote (§ 20 EStG, § 12 KStG) gegenüber. Diese Abzugsverbote betreffen zwar zum Teil Aufwendungen im Nahebereich der Privatsphäre bzw Lebensführung bzw einer gemischten Kausalität (zB Repräsentationsaufwendungen, häusliches Arbeitszimmer, wohl auch »Luxustangente⁵²

iHv 20 % des Gewinnes vor Abzug des für die Versicherten bestimmten Anteils (Prämienrückerstattung bzw Gewinnbeteiligung) erfolgt, unter anderem weil der Versicherungsnehmer nicht als unbeteiligter Kunde, sondern als am Erfolg des Unternehmens beteiligt anzusehen sei (VfGH 11.10.2000, B 787/99, VfSlg 15.980/2000). Keine Bedenken hegte der VfGH auch gegen die Versagung der Abzugsfähigkeit von Darlehenszinsen für den Erwerb von Beteiligungen im Konzern durch § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 (BGBI I 2010/111): Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer solchen Einschränkung des Zinsenabzugs im Konzern, die nach ihrem objektiven Tatbestandsbild freilich weit über die Verhinderung unerwünschter Gestaltungen im Konzern und die künstliche Generierung von fremdfinanzierten Beteiligungsverkäufen hinausgeht, wurde in VfGH 29.2.2012, B 945/11, VfSlg 19.615/2012 typisierend deshalb bejaht, weil »[d]ie Zielsetzung, unerwünschte, rein steuerlich motivierte Gestaltungen in Konzernen zu vermeiden, [...] grundsätzlich als sachliches Motiv für eine derartige Einschränkung anzusehen« sei.

⁵² So ist den bestehenden Abzugsverboten des § 20 EStG und des § 12 KStG ein Rückgriff auf eine Angemessenheitsprüfung nicht fremd: § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG und – per Verweis – § 12 Abs 1 Z 2 KStG normieren für »betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren«, ein Abzugsverbot, »und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapiserien und Antiquitäten«. Nach der Judikatur soll durch die Angemessenheitsprüfung eine pauschale Repräsentationskomponente berücksichtigt werden, weshalb es auch bei ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzten Wirtschaftsgütern zur Anwendung kommt (zB VwGH 21.10.1999, 97/15/0184, ÖStZB 2000/303, 333); lediglich dann, wenn die Aufwendungen Leistungsinhalt sind (dem Kunden dienen) bzw »unmittelbar der Betriebsausübung« dienen und die Lebensführung des Unternehmers nicht berühren (zB Verwendung von geknüpften Teppichen im Hotel oder Vermietung von Luxusfahrzeugen), soll das Abzugsverbot nicht greifen. Hält man sich freilich vor Augen, dass etwa bei Personenkraftwagen die Angemessenheitsgrenze derzeit bei Euro 40.000,- (einschließlich USt und NoVA) liegt, das Abzugsverbot auch in der Körperschaftsteuer gilt und – abgesehen von den erwähnten Ausnahmen – ungetacht dessen greift, wie der Personenkraftwagen im betrieblichen Geschehen Einsatz findet, bleibt dennoch festzuhalten, dass das Gesetz hier relativ pauschal eine »Repräsentationskomponente« unterstellt. Dennoch drangen verfassungsrechtliche Bedenken bisher nicht durch (siehe zu einer Vorgängerbestimmung VfGH 14.12.1978, G 82/78, VfSlg 8.457/1978, worin der VfGH die Verbesserung der österreichischen Zahlungsbilanz als Rechtfertigungsgrund akzeptierte, da Unternehmen bei

und Strafen⁵³), 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«,⁵⁴ Aufsichtsratsvergütungen⁵⁵ oder Zinszahlungen für den konzerninternen Beteiligungserwerb⁵⁶). In

»zweckmäßigster wirtschaftlicher Disposition« mit den absetzbaren Höchstbeträgen das Auslangen finden könnten); der VwGH hegte bislang nicht einmal Bedenken gegen den hochgradig unbestimmten Gesetzesbegriff »unangemessen hoch« (VwGH 22.3.2000, 97/13/0207, ÖStZB 2000/400, 462; VwGH 29.10.2003, 2000/13/0217, ÖStZB 2004/489, 520).

⁵³ Bis zum AbgÄG 2011 (BGBI I 2011/76) fehlte es für die Abzugsfähigkeit von Strafen an einer expliziten Regelung: Allerdings waren bereits nach früherer ständiger Rechtsprechung Geldstrafen, deren Verhängung durch das eigene Verhalten des Steuerpflichtigen veranlasst wurden, idR Kosten der privaten Lebensführung iSD § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG (VwGH 11.7.1995, 91/13/0145, ÖStZB 1996, 134; siehe zB auch VwGH 21.5.1980, 2848/79, ÖStZB 1981, 48; VwGH 3.6.1986, 86/14/0061, ÖStZB 1987, 197). Mit dem AbgÄG 2011 (BGBI I 2011/76) wurde schließlich in § 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG ausdrücklich angeordnet, dass »Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden«, jedenfalls nicht abzugsfähig sind. Die Gesetzesmaterialien begründen diese Änderung damit, dass iS der Einheit der Rechtsordnung der Pönalcharakter einer Strafe nicht durch die Abzugsfähigkeit unterlaufen werden sollte (ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP, 17). Wenngleich die Materialien den Pönalcharakter als Begründung für ein undifferenziertes, vor allem vom Grad des Vereschuldens unabhängiges Abzugsverbot hervorheben, betonen sie doch, dass die dogmatische Grundlage für die Nichtabzugsfähigkeit von Strafen und Geldbußen darauf basiert, dass »das verpönte Verhalten der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zugeordnet wird« (ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP, 17).

⁵⁴ Zum konstitutiven Charakter siehe VwGH 7.7.2004, 2000/13/0173, ÖStZB 2005/28, 51. Das Abzugsverbot für strafbare Geld- und Sachzuwendungen wurde durch das AbgÄG 1981 (BGBI 1981/620) mit Wirkung ab 1.1.1982 eingeführt. Strafbare Geld- und Sachzuwendungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit Ausfuhrumsätzen stehen, waren bis einschließlich 1998 abzugsfähig. Diese Ausnahme entfiel als Folge der Erweiterung der Straftatbestände im Rahmen des StrafrechtsänderungsG 1998 (BGBI I 153/1998) mit dem AbgÄG 1998 (BGBI I 28/1999). Die ErläutRV begründeten diese Änderung mit einer Verpflichtung der OECD-Mitgliedstaaten, Aufwendungen im Zusammenhang mit strafbaren Handlungen generell vom Abzug auszuschließen (ErläutRV 1471 BlgNR 20. GP = ÖStZ 1998, 292). Mit dem AbgÄG 2005 (BGBI I 2005/161) wurde schließlich im Hinblick auf das mit 1.1.2006 in Kraft getretene VerbandsverantwortlichkeitsG (BGBI I 2005/151) das Abzugsverbot neu gefasst; die Anpassung (auch) des EStG erklärt sich daraus, dass das VerbandsverantwortlichkeitsG auch auf Personengesellschaften Anwendung findet (ErläutRV 1187 BlgNR 22. GP).

⁵⁵ Zum konstitutiven Charakter siehe nur Hristov/Plansky/Ressler, Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen im KStG auf dem Prüfstand des Verfassungsrechts, ecolex 2006, 509 (510).

⁵⁶ Keine Bedenken hegte der VfGH gegen die Versagung der Abzugsfähigkeit von Darlehenszinsen für den Erwerb von Beteiligungen im Konzern durch § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 (BGBI I 2010/111): Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer solchen Einschränkung des Zinsenabzugs im Konzern, die ihrem objektiven Tatbestandsbild freilich weit über die Verhinderung unerwünschter Gestaltungen im Konzern und die künstliche Generierung von fremdfinanzierten Beteiligungs-

letzterem Bereich modifizieren also außersteuerliche, gesetzgeberische Wertungsentscheidungen das Nettoprinzip. So ist zB zwar unstrittig, dass die Vergütungen der Aufsichtsräte »ebenso den Charakter einer Betriebsausgabe wie die Vorstands- und Geschäftsführergehälter haben«;⁵⁷ ihre bloß hälftige Abzugsfähigkeit wurde aber vom VfGH⁵⁸ – wie auch im Ergebnis von BVerfG⁵⁹ und BFH⁶⁰ – aufgrund der Gesellschafternähe der Aufsichtsräte und des Vergleichs mit der Überwachung bei Personengesellschaften oder Einzelunternehmen als verfassungskonform beurteilt,⁶¹ wobei als zusätzliche Begründung auch der Lenkungsmaßnahmencharakter zur Vermeidung überhöhter Aufsichtsratsvergütungen betont wird.⁶²

In diese Kategorie fallen letztlich auch jene durch das AbgÄG 2014⁶³ 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 etc.). VfSlg 19.333/2014⁶⁴ macht jedenfalls deutlich, dass die für die Rechtfertigung einer Abweichung vom objektiven Nettoprinzip heranziehbaren sachlichen Gründe nicht nur aus der Systematik des Steuerrechts oder einer Nähe zu Privatsphäre gewonnen werden müssen, sondern jegliche im öffentlichen Interesse gelegenen Gründe sein können. Denn, so der VfGH, es sei »unter der Sachlichkeit einer Regelung nicht deren ›Zweckmäßigkeit‹ zu verstehen«. Es sei dem Gesetzgeber vielmehr nur dann entgegenzutreten, »wenn dieser Ziele verfolgt, die keinesfalls als im öffentlichen Interesse liegend anzusehen sind«.⁶⁵ Es stehe dem »Gesetzgeber somit auch frei, im Steuerrecht Anreize für eine Verhaltenslenkung der Steuer-

pflichtigen zu setzen, sofern er sich dabei nicht von vornherein völlig ungeeigneter Mittel bedient«.⁶⁶ Konkret bedeutete dies für Abzugsbeschränkung des § 20 Abs 1 Z 7 EStG für Managerbezüge, soweit sie Euro 500.000,- überschreiten, dem Grunde nach Folgendes:

»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 zur beabsichtigten Verhaltenslenkung von Unternehmen 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 übersteigt, dem Grunde nach als sachlich gerechtfertigt.

Der Verfassungsgerichtshof kann auch nicht erkennen, dass die in den angefochtenen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Körperschaftsteuergesetzes 1988 vorgesehenen Regelungen über das Abzugsverbot von vornherein ungeeignet sind, dieses Ziel zu erreichen.«⁶⁷

verkäufen hinausgeht, wurde in VfGH 29.2.2012, B 945/11, VfSlg 19.615/2012 typisierend deshalb bejaht, weil »[d]ie Zielsetzung, unerwünschte, rein steuerlich motivierte Gestaltungen in Konzernen zu vermeiden, [...] grundsätzlich als sachliches Motiv für eine derartige Einschränkung anzusehen« sei.

⁵⁷ BVerfG 7.11.1972, I BvR 338/68, BVerfGE 34, 103; siehe weiters zB Hey, Körperschafts- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip, Beiheft zu DStR 34/2009, 109 (112).

⁵⁸ VfGH 10.10.1978, B 139/77, VfSlg 8.412/1978.

⁵⁹ BVerfG 7.11.1972, I BvR 338/68, BVerfGE 34, 103.

⁶⁰ BFH 7.2.1968, I R 53/67, BStBl 1968 II 392; BFH 28.2.1990, I R 137/86, BStBl 1990 II 647.

⁶¹ VfGH 10.10.1978, B 139/77, VfSlg 8.412/1978.

⁶² BVerfG 7.11.1972, I BvR 338/68, BVerfGE 34, 103. In der Tat wurde das (nunmehr hälftige) Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen in Deutschland damit begründet, dass es geeignet sei, »das Interesse an überhöhten Aufsichtsratsvergütungen zu mindern«; siehe BT-Drs 7/5310, 8 (4.6.1976). Zur Kritik zusammenfassend und mwN Fleischer/Hupka, Zur Regulierung der Vorstandsvergütung durch das Steuerrecht, DB 2010, 601 (602 f); Drüen, Zur steuerrechtlichen Regulierung von Managervergütungen, KSzW 2013, 343 (343 ff).

⁶³ BGBl I 2014/13.

⁶⁴ VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014.

⁶⁵ VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014, uHa VfGH 5.10.2004, B 623/03, VfSlg 17.315/2004.

⁶⁶ VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014, uHa Ruppe, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform (1998) 119 (126).

⁶⁷ VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014. Auch der Höhe nach hegte der VfGH keine Bedenken gegen das Abzugsverbot: »Obwohl das Bundesfinanzgericht das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988, § 20 Abs 1 Z 7 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« (siehe wiederum VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014). Dazu insgesamt äußerst kritisch Staringer, Der VfGH denkt: Das Abzugsverbot für Managergehälter lenkt. Keine Red' davon! ÖStZ 2015/111, 81 (81ff).

Im Hinblick auf außersteuerlichen Rechtfertigungsgründe wird diese Rechtsprechung dem Gesetzgeber einen weiten Spielraum einräumen. Dabei ist aber auch zu beachten, dass eine Überspitzung dieser Rechtsprechung, wonach die wertende Anerkennung nahezu jeglichen sozial- und gesellschaftspolitischen Lenkungszieles und jedes steuerlichen Mittels, das zur Erreichung eines solchen Ziels nicht gänzlich ungeeignet ist, das objektive Nettoprinzip als leitenden Systemgedanken einer gewissen Beliebigkeit aussetzen würde.⁶⁸ Möchte sich der VfGH im besonders eingeschnittenen Bereich des Steuerrechts nämlich 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,⁶⁹ darf der gesetzgeberische Spielraum zur Einschränkung des objektiven Nettoprinzips auch nicht schrankenlos werden. Ein Abgehen vom Systemgedanken des objektiven Nettoprinzips bedarf vielmehr seinerseits der sachlichen Rechtfertigung.⁷⁰

C. Erwägungen zur sachlichen Rechtfertigung des Abzugsverbots für »freiwillige« Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen

Betrachtet man vor diesem Hintergrund das Abzugsverbot für Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen, welche ihrem Wesen nach nicht bereits abschließend durch Gesetz, Kollektivvertrag oder sonstige in § 67 Abs 3 EStG genannte Rechtsgrundlagen abschließend geregelt sind und deshalb stets (zumindest ab einer bestimmten Höhe) von dieser Regelung betroffen sind, wird zunächst deutlich, dass sich dieses Abzugsverbot nicht aus der Nähe der Zahlungen zur »Privatsphäre« oder aus steuersystematischen Erwägungen rechtfertigen lässt. Die Sozialplanzahlungen sind vielmehr dem Grunde nach unstrittig Betriebsausgaben, deren Abzugsfähigkeit durch § 20 Abs 1 Z 8 EStG konstitutiv untersagt wird. Besonders deutlich wird dies angesichts des Auslegungsergebnisses der Rechtsprechung⁷¹ und der Verwaltungspraxis⁷², wonach Sozialplanzahlungen, die bei Beendigung von Dienstverhältnissen ausbezahlt werden und unter das System »Abfertigung Neu« fallen, regelmäßig und in voller Höhe dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG unterliegen. Die Besteuerung dieser

aus eindeutig betrieblichen Gründen abgeflossenen Beträge lässt sich daher (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.

Der Steuergesetzgeber nimmt mit § 67 Abs 8 lit f EStG und den Verweis auf »Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses 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«, deutlich das Arbeitsrecht in den Blick.⁷³ So sind von § 67 Abs 8 lit f EStG im Rahmen eines Sozialplans ausbezahlte Bezüge erfasst, wenn der Sozialplan einerseits auf einer Betriebsvereinbarung (§ 97 Abs 1 Z 4 ArbVG), einem Kollektivvertrag (§ 2 Abs 2 Z 4 ArbVG)⁷⁴ oder – nach Ansicht der Finanzverwaltung aus verfassungsrechtlichen Erwägungen: auch⁷⁵ – einer Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und der gesamten Belegschaft (allen Arbeitnehmern) zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung nachteiliger Folgen von Betriebsänderungen i.S.d. § 109 Abs 1 Z 1 bis 6 ArbVG oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen beruht⁷⁶ und andererseits ein Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses besteht.

Zahlungen aufgrund von Sozialplänen und der damit verbundenen Auflösung des Dienstverhältnisses können sich aus steuerlicher Sicht aus mehreren Komponenten zusammensetzen⁷⁷ und insbesondere auch in zusätzlichen (und insoweit in der Terminologie des Steuerrechts »freiwilligen«) Abfertigungen bestehen.⁷⁸ Wenn gleich zusätzliche freiwillige Abfertigungen für ausscheidende Arbeitnehmer typischer Inhalt von Sozialplänen sind, können auf deren Grundlage auch weitere

73 VwGH 8.2.2007, 2006/15/0035, VwSlg 8.291 F/2007.

74 ErläutRV 1766 BlgNR 20. GP 60 (zum StRefG 2000); VwGH 8.2.2007, 2006/15/0035, VwSlg 8.291 F/2007.

75 Siehe dazu Rz 1114f LStR 2002: »Im Sinne einer verfassungskonformen Auslegung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 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 1988 kann daher auch eine Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und der gesamten Belegschaft (allen Arbeitnehmern) verstanden werden, die Maßnahmen zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung der nachteiligen Folgen von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen zum Inhalt hat.«

76 Rz 1114f LStR 2002.

77 Siehe zB Schuster, Besteuerung von Zahlungen im Rahmen von Sozialplänen – Unterscheidung zwischen alten und neuen Sozialplänen, SWK 2014, 504 (504); Höfle, Sozialplan-Abfertigungen steuerlich nicht abzugsfähig? SWK 2020, 1362 (1364).

78 Siehe zB auch VwGH 8.2.2007, 2006/15/0035, VwSlg 8.291 F/2007.

-
- 68 Dazu ausführlich Staringer, Der VfGH denkt: Das Abzugsverbot für Managergehälter lenkt. Keine Red' davon! ÖStZ 2015/111, 81 (81 ff).
- 69 Siehe zB VfGH 10.6.1975, B 375/74, VfSlg 7010/1973; VfGH 29.9.1976, B 361/75, VfSlg 7864/1976; VfGH 30.11.1981, A 7/80, VfSlg 9.280/1981.
- 70 VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014.
- 71 BFG 8.4.2020, RV/7100845/2020.
- 72 Rz 4852m EStR 2000 (unter Hinweis auf Rz 1087h LStR 2002).

monetäre (zB die Auszahlung von Sonderzahlungen, obwohl der Anspruch noch nicht voll entstanden ist)⁷⁹ und nicht-monetäre Leistungen (zB Wiedereinstellungszusagen)⁸⁰ erfolgen. Dabei sind nach Rechtsprechung des VwGH von § 67 Abs 6 EStG nur Zahlungen erfasst, die anlässlich der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses entstehen, nicht aber zB Entschädigungszahlungen, die geleistet werden, damit der betroffene Arbeitnehmer einer vorzeitigen einvernehmlichen Auflösung zustimmt.⁸¹ Die steuerlich nachteilige Behandlung betrifft auch im Rahmen von Sozialplänen nur die beendigungskausalen Zahlungen (»freiwillige Abfertigungen«) nach § 67 Abs 6 EStG.

Im Hinblick auf die bisher vom VfGH als sachliche außersteuerliche Rechtfertigungen für Abzugsverbote anerkannten Erwägungen scheinen mehrere arbeitsverfassungsrechtliche Merkmale für die Beurteilung relevant, wenn derartige freiwillige Abfertigungen im Rahmen von »Sozialplänen« zugesichert werden:

Erstens gilt für Sozialpläne iSd § 109 ArbVG der Arbeitnehmerbegriff in § 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 des II. Teils des ArbVG aus. Diese Personengruppen, die gemeinhin als typische Nutznießer von betragsmäßig hohen »Golden Handshakes« betrachtet werden, sind damit *ex lege* vom Geltungsbereich von Sozialplänen ausgenommen.⁸² Bereits diese Einschränkung macht deutlich, dass die Erwägungen zur Frage überhöhter »Managerbezüge« im Bereich der Sozialpläne kaum verfangen. Sozialpläne betreffen nicht nur zumindest erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft eines Betriebs gleichermaßen (dazu sogleich), typische »Management«-Positionen sind von deren Geltung sogar ausgenommen.

Zweitens beschränkt sich der Inhalt von Sozialplänen nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut des § 109 ArbVG auf die Verhinderung, Beseitigung oder Milderung der nachteiligen Folgen einer Betriebsänderung für die (vom Begriff erfassten) Arbeitnehmer; die Betriebsänderung selbst ist aber nicht Gegenstand des Sozialplans.⁸³ Dh die zum Sozialplan führenden

betrieblich-organisatorischen Maßnahmen (bzw die Entscheidung zu selbigen) nach § 109 Abs 1 ArbVG gehen dem Sozialplan und den darin getroffenen Vereinbarungen in der Gestaltung voraus. Nach § 97 Abs 1 Z 4 und § 109 Abs 3 ArbVG muss die entsprechende Maßnahme zudem »*wesentliche Nachteile für alle oder erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft mit sich [bringen]*«, also durchaus gravierende Umgestaltungen betreffen. Das Steuerrecht verweist in § 67 Abs 8 lit f EStG dabei nur auf Sozialpläne, welche auf in § 109 Abs 1 Z 1 bis 6 ArbVG normierte Betriebsänderungen zurückgehen; damit wird dessen Z 7, welche auf »Änderungen der Rechtsform oder der Eigentumsverhältnisse an dem Betrieb« Bezug nimmt, ausdrücklich ausgenommen. Ein »Sozialplan« im steuerlichen Sinne kann daher nicht vorliegen, wenn lediglich formalrechtliche Änderungen ohne inhaltliche Auswirkungen auf die betrieblichen Abläufe geschehen. Damit sind aber möglicherweise gestaltungsanfällige Änderungen bloß der gesellschaftsrechtlichen Struktur ohnehin nicht von § 67 Abs 8 lit f EStG erfasst. Das Argument des BFG, es solle jene steuerliche Begünstigung vermieden werden, die »zudem indirekt auch Betriebsänderungen der Unternehmen (meist ohnehin mit steuerlichem Hintergrund) fördere,⁸⁴ ist daher gleich in zweierlei Hinsicht nicht überzeugend: Denn erstens ist der Abzug betrieblich veranlasster Aufwendungen keine »Begünstigung«, sondern notwendiger Systembestandteil des Ertragsteuerrechts (»objektives Nettoprinzip«), und zweitens hat der Gesetzgeber selbst in § 67 Abs 8 lit f EStG ohnehin jene Sozialpläne ausgenommen, die er möglicherweise in der Nähe (unerwünschter) steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten sieht.

Drittens handelt es sich bei Sozialplänen im gesetzlichen Sinne um keine individuellen Vereinbarungen, welche alleine in der Disposition des Arbeitgebers und konkret betroffenen Arbeitnehmers liegen. Vielmehr ist die Rechtsnatur eines Sozialplanes nach § 109 Abs 3 iVm § 97 Abs 1 Z 4 ArbVG ausdrücklich jene einer Betriebsvereinbarung, welche zwischen Betriebsinhaber und Betriebsrat abgeschlossen wird, und ist nach § 2 Abs 2 Z 4 ArbVG auch einer Regelung im Kollektivvertrag zugänglich; der Sozialplan bildet damit in der Rechtssystematik jedenfalls einen Teil der kollektiven Arbeitsrechtsgestaltung.⁸⁵ Der Abschlusspartner eines Sozialplans auf Arbeitnehmerseite ist damit nicht der einzelne letztlich Begünstigte. Kraft 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

79 Siehe zB OGH 26.3.1997, Ob-A 75/97p.

80 Siehe zB Reissner in Neumayr/Reissner (Hrsg), Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht³ (Stand 1.1.2018, rdb.at) ArbVG § 97 Rz 37 mwN.

81 Siehe VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0073.

82 Vgl Burger-Ehrnhofer/Drs/Eichinger/Födermayr/Jabornegg/Mayr/Reiner in Jabornegg/Resch (Hrsg) ArbVG (Stand 1.3.2016, rdb.at) § 97 Rz 183; Reissner in Neumayr/Reissner (Hrsg), Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht³ (Stand 1.1.2018, rdb.at) ArbVG § 97 Rz 35.

83 Siehe OGH 29.10.2008, 9 Ob-A 146/08y; dazu bereits Jabornegg/Resch/Strasser, Arbeitsrecht³ (2008) Rz 1435; vgl auch Burger-Ehrnhofer/Drs/Eichinger/Födermayr/Jabornegg/Mayr/Reiner in Jabornegg/Resch (Hrsg) ArbVG (Stand 1.3.2016, rdb.at) § 97 Rz 154 mwN.

84 So BFG 27.7.2020, RV/5100833/2020.

85 Das ergibt sich bereits aus den Regelungen der Grundlagen von Kollektivverträgen und Betriebsvereinbarungen im I. Teil des ArbVG, welcher mit »Kollektive Rechtsgestaltung« betitelt ist.

Betriebe mit dauernd zumindest 20 Arbeitnehmern weiter eingeschränkt.⁸⁶ 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;⁸⁷ in diesem Fall liegt allerdings im Umkehrschluss auch kein Sozialplan im Sinne dieser Bestimmung mehr vor.

Viertens kann beim Sozialplan aus Sicht des Arbeitgebers kaum von einer »freiwilligen« (im Sinne von einzeln disponiblen) Vereinbarung gesprochen werden, da die arbeitsrechtlichen Normen zum Sozialplan nicht nur den Betriebsrat als Abschlusspartner vorsehen, sondern sogar zum System der bedingt erzwingbaren Mitbestimmung des Betriebsrates zählen.⁸⁸ So kann der zuständige Betriebsrat im Rahmen des § 109 Abs 3 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.

Aus außersteuerlicher Sicht kann der Abschluss eines Sozialplans in dieser gesetzlichen Konzeption nicht als eine Verhaltensweise beurteilt werden, deren grundsätzliche Vermeidung einem Ziel im öffentlichen Interesse entsprechen würde. Bereits die Erwähnung des Sozialplans in § 97 ArbVG, »also im Rahmen der Mitwirkung in sozialen Angelegenheiten, zeigt, dass dieses Beteiligungrecht nicht alleine als Mitwirkung in wirtschaftlichen Angelegenheiten zu verstehen ist, sondern ihm sehr wohl auch eine wesentliche betriebliche soziale Aufgabe zukommt«.⁸⁹ Ziel eines Sozialplans ist es, dem Arbeitnehmer die bisher zugestandene Rechtsposition solange wie möglich zu erhalten oder deren Verlust auszugleichen; so betont auch der OGH, dass Sozialpläne »dem Schutz der wirtschaftlich Schwachen« dienen.⁹⁰ Ihre Rolle in der gesetzlichen Systematik wird vor allem auch durch die Erzwingbarkeit eines Abschlusses über Anrufung der Schlichtungsstelle nach § 109 Abs 3 ArbVG unterstrichen. Sozialplänen kommt aus der Perspektive des Arbeitsrechtsgesetzgebers aus sozial- und gesellschaftspolitischer Sicht offenbar erhebliche Bedeutung zu; diese sollen – nicht nur, aber vor allem auch – in wirtschaftlichen Krisenzeiten (und aktuell im Lichte der wirtschaft-

lichen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie⁹¹) einen wichtigen Schutzmechanismus bieten.

Aus dem Blickwinkel dieser arbeitsrechtlichen Wertung ist es daher nicht verständlich, dass der Steuergesetzgeber bestimmte Sozialplanzahlungen »ab dem ersten Euro« einem Abzugsverbot unterwirft, zumal Sozialpläne auch im System der »Abfertigung Neu« ihre Bedeutung nicht verloren haben.⁹² Sozialpläne zur Linderung der Folgen von betrieblichen Maßnahmen für Arbeitnehmer einerseits erzwingbar zu machen, Abfertigungszahlungen, welche als typischer Inhalt von Sozialplänen⁹³ ebendiesem Zweck dienen, andererseits mit steuerlichen Mitteln zu bestrafen, ist ein Wertungswiderspruch. Liegt der Abschluss von Sozialplänen im öffentlichen Interesse, kann nicht umgekehrt ein generelles (steuerliches) Hintanhalten derselben eine gleichwertige Zielsetzung verfolgen.

Die Frage nach der Sachlichkeit des Abzugsverbotes in diesen Fällen reduziert sich deshalb darauf, ob die dem objektiven Nettoprinzip widersprechende steuerliche Belastung von Abfertigungsleistungen – speziell als Teil eines Sozialplans – sachlich zu rechtfertigen ist. Der in VfSlg 19.333/2014 und VfSlg 20.204/2017 herangezogene Rückgriff auf eine arbeitsrechtliche Differenzierung zur Rechtfertigung einer divergierenden steuerlichen Behandlung von Abfertigungen für bestimmte Personengruppen kann auf Sozialpläne nicht umgelegt werden: Das Arbeitsrecht unterscheidet im Ergebnis nicht zwischen konsensual abgeschlossenen Sozialplan-Betriebsvereinbarungen und als solche geltenden Entscheidungen der Schlichtungsstelle (§ 146 Abs 2 ArbVG); es gibt auch keine detaillierten Inhalte vor, welche beide Formen voneinander unterscheiden würden. Entsprechende Regelungen können sich darüber hinaus außerdem bereits »übergeordnet« im Kollektivvertrag finden. Arbeitsrechtlich sind Sozialplan-

⁸⁶ Zur verfassungskonformen Auslegung des § 67 Abs 8 lit f EStG im Hinblick auf kleinere Betriebe siehe Rz 1114 f LStR 2002.

⁸⁷ Siehe Burger-Ehrnhofer/Drs/Eichinger/Födermayr/Jabornegg/Mayr/Reiner in Jabornegg/Resch (Hrsg) ArbVG (Stand 1.3.2016, rdb.at) § 97 Rz 156.

⁸⁸ Siehe Jabornegg/Resch/Strasser, Arbeitsrecht³ (2008) Rz 1421.

⁸⁹ Resch in Strasser/Jabornegg/Resch (Hrsg), ArbVG (Stand 1.2.2010, rdb.at) § 109 Rz 3.

⁹⁰ OGH 10.7.1997, 8 Ob-A 77/97z.

⁹¹ Insofern ist es bemerkenswert, dass BFG-Richterin G. Krafft in ihrer Anmerkung zu BFG 8.4.2020, RV/7100845/2020, folgenden Gedanken aufgreift: »Im Hinblick auf die – unter anderem Corona-bedingten – wirtschaftlichen Schwierigkeiten und damit verbundenen Mitarbeiterkündigungen erscheint es dringend wünschenswert, dass der VwGH klärt, ob Sozialplanzahlungen in Form von freiwilligen Abfertigungen zur wirtschaftlichen Abfederung der Kündigungsfolgen bei den Dienstnehmern bei den Dienstgebern in voller Höhe zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen sind. Sollte der VwGH für abgelaufene Zeiträume zu dem Ergebnis gelangen, dass Sozialplanzahlungen dem seit dem AbgÄG 2014 bestehenden Abzugsverbot unterliegen, erscheint es mE überlegenswert, für Corona-bedingte Sozialplanzahlungen eine gesetzliche Ausnahme vom Abzugsverbot vorzusehen.« (Krafft, Sozialplanzahlungen als freiwillige Abfertigungen vom Abzugsverbot nach § 20 Abs 1 Z 8 EStG erfasst, BFGjournal 2020, 293 [293 ff]).

⁹² Nach Burger-Ehrnhofer/Drs/Eichinger/Födermayr/Jabornegg/Mayr/Reiner in Jabornegg/Resch (Hrsg) ArbVG (Stand 1.3.2016, rdb.at) § 97 Rz 146 kommt den Sozialplänen mit Entfall der »Abfertigung Alt« sogar wachsende Bedeutung zu.

⁹³ Siehe zB Reissner in Neumayr/Reissner (Hrsg), Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht³ (Stand 1.1.2018, rdb.at) ArbVG § 97 Rz 37 mwN.

Vereinbarungen konzeptionell zwingend oder zumindest erzwingbar und deren genaue Ausgestaltung im Wesentlichen Sache kollektiver Verhandlungen, welche für alle betroffenen Arbeitnehmer verbindlich gelten. Die arbeitsrechtliche Grundlage ist damit 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 aus dem Arbeitsrecht nicht ableiten. Die Wertung des Arbeitsrechts ist vielmehr, dass ein Sozialplan beliebigen Inhalts jedenfalls gegenüber einer Situation ohne einen solchen zu bevorzugen ist, was durch das steuerliche Abzugsverbot konterkariert wird. Auch der Ansatzpunkt des § 67 Abs 6 EStG, wonach vorangehende Bezüge und Dienstzeiten oder die Anwartschaften gegenüber 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 Arbeitsplatzverlusten durch Betriebsänderungen bereits hinreichend sozial abgesichert sind, wäre die Erzwingbarkeit von Sozialplänen in den gesetzlich normierten Situationen nicht erklärbar.

Anknüpfend an den zuletzt genannten Punkt stellt sich freilich die Frage, ob eine Eindämmung von über die Grenzen des § 67 Abs 6 EStG oder das System der »Abfertigung Neu« hinausgehenden Abfertigungsleistungen in Sozialplänen einem sachlich begründeten Lenkungszweck analog den gegen »Golden Handshakes« und »Managerbezüge« mit dem AbgÄG 2014 verfolgten Zielsetzungen zu dienen vermag. Im Bereich der Sozialpläne gehen allerdings auch diese Rechtfertigungsmöglichkeiten ins Leere:

Denn aus den Abzugsverboten des § 20 Abs 1 Z 7 und 8 EStG wird erstens zwar die gesetzgeberische Wertung deutlich, besonders hohe Bezüge (jene, die Euro 500.000,- übersteigen in § 20 Abs 1 Z 7 EStG) bzw hohe freiwillige Abfertigungen (jenseits von Euro 241.650,-) in den Blick zu nehmen, nicht aber Sozialplanzahlungen, die »dem Schutz der wirtschaftlich Schwachen« dienen,⁹⁴ im Falle der »Abfertigung Neu« sogar bereits »ab dem ersten Euro«. Auch im System der »Abfertigung Alt« richtet sich die Deckelung der steuerlichen Begünstigung im Wesentlichen nach den vorigen Bezügen, sodass auch hier gerade einkommensschwächere Arbeitnehmer bzw Leistungen an dieselben einer stärkeren Restriktion unterliegen. Für ein Abzugsverbot im Fall beträchtlich geringer Zahlungen auf Basis von Sozialplänen bietet die angestrebte Eindämmung

von »Golden Handshakes« daher ebensowenig eine tragfähige Rechtfertigung wie die Reduktion von Einkommensunterschieden.⁹⁵ Insbesondere ist auch darauf hinzuweisen, dass die gesetzliche Konzeption des § 36 ArbVG typische »Management-Positionen« (Vertreter juristischer Personen, leitende Angestellte) ohnedies vom arbeitsrechtlichen Anwendungsbereich der Regelungen für Sozialpläne ausnimmt. Hinzu tritt der Umstand, dass Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen eben dazu dienen, das gesetzliche System der Abfertigungen zu ergänzen und dadurch gerade auch im Bereich der »Abfertigung Neu« keineswegs obsolet geworden sind. Sozialpläne sollen gerade – in den Worten des OGH – die »wirtschaftlich Schwachen« schützen,⁹⁶ insbesondere auch in jenen Fällen, in denen die Ansprüche aus der »Abfertigung Neu« gering sind oder aus anderen Gründen keine oder nur eine verzögerte Auszahlung erfolgen kann.

Zweitens lässt sich das Abzugsverbot in den Anwendungsfällen von Sozialplänen auch nicht damit begründen, ältere Arbeitnehmer länger in Beschäftigung halten und deren Ausscheiden nicht steuerlich attraktivieren zu wollen. Die steuerrechtlich maßgeblichen Anlassfälle für Sozialpläne setzen betriebliche Umgestaltungen iSd § 109 Abs 1 Z 1 bis 6 ArbVG (ohne dessen Z 7 zu bloßen Änderungen der Rechtsform oder der Eigentumsverhältnisse) voraus, welche zudem wesentliche Nachteile für zumindest erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft des Betriebs mit sich bringen müssen (§ 97 Abs 1 Z 4 und § 109 Abs 3 ArbVG). Der Sozialplan dient dabei nur der sozialen Abmilderung der Folgen für die betroffenen Arbeitnehmer, betrifft aber nicht die betriebliche Umgestaltung selbst.⁹⁷ Anders als möglich eine individuell abgeschlossene Auflösungsvereinbarung entscheidet damit aber nicht der Sozialplan über den Abgang von Mitarbeitern; er ist lediglich eine Folgevereinbarung zu den (konzeptionell vorausgehenden) Änderungen der betrieblichen Struktur, welche zudem nicht bloß einzelne, sondern mindestens erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft betreffen müssen. Sozialpläne – oder auch Sozialplan-ähnliche Individualvereinbarungen, wenn sie in den von § 109 Abs 1 Z 1 bis 6 ArbVG genannten Situationen mit Auswirkungen auf

95 So auch allgemein Schaunig, Besteuerung freiwilliger Abfertigungen nach dem AbgÄG 2014 – Gleichheitsrechtliche Grenzen gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums, in Kirchmayr/Mayr/Hirscher (Hrsg), Abzugsverbote im Konzern (2015) 103 (124ff); Binder, Das objektive Nettoprinzip in der Krise? (2018) 135 ff.

96 OGH 10.7.1997, 8 Ob-A 77/97Z.

97 Siehe OGH 29.10.2008, 9 Ob-A 146/08y; dazu bereits Jabornegg/Resch/Strasser, Arbeitsrecht³ (2008) Rz 1435; vgl auch Burger-Ehrhofer/Drs/Eichinger/Födermayr/Jabornegg/Mayr/Reiner in Jabornegg/Resch (Hrsg) ArbVG (Stand 1.3.2016, rdb.at) § 97 Rz 154 mwN.

94 OGH 10.7.1997, 8 Ob-A 77/97Z.

erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft geschlossen werden – sind schon wegen dieser Voraussetzungen kein Instrument zur gezielten Gestaltung einzelner arbeitsvertraglicher Beziehungen wegen besonderer Eigenschaften individueller Arbeitnehmer (wie etwa Alter). Ein Anreiz zur Freisetzung derartiger Personengruppen als »Golden Handshake« kann darin nicht gesehen werden; vielmehr steht bei Abfertigungsvereinbarungen in Sozialplänen die soziale Abmilderung des wegen der betrieblichen Maßnahmen bereits feststehenden Verlusts von Arbeitsplätzen im Vordergrund.

Damit verbliebe drittens als mögliche Rechtfertigung eine steuersystematische Wertung, alle Abfertigungen (und damit auch Sozialplanzahlungen), die im steuerlichen Sinne nicht »zwingend« sind, sondern deren Zusage und Höhe zumindest zu einem gewissen Grad im Gestaltungsspielraum des Unternehmens liegen, nur mehr beschränkt zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen. Warum diese Differenzierung aber allgemein relevant sein soll und welche sozial- und gesellschaftspolitische Zielsetzung damit verfolgt werden sollte, erschließt sich nicht. Das objektive Nettoprinzip beschränkt sich nicht auf notwendige oder unvermeidbare Aufwendungen, sondern erfasst – in den Worten des § 4 Abs 4 EStG – »Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind«. Warum aber eine Kategorie von »betrieblich veranlassten« Aufwendungen vom Abzugsverbot betroffen sein soll, weil sie womöglich nicht »zwingend« sind (zB Sozialplanzahlungen im System der »Abfertigung Neu«), während andere Aufwendungskategorien aber auch dann abzugsfähig sind, wenn sie – nach welcher Wertung auch immer – »vermeidbar« wären, ist im einkommensteuerlichen Ordnungssystem zumindest begründungsbedürftig.⁹⁸ 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.⁹⁹

So fällt ins Auge, dass Sozialpläne sowohl durch Kollektivvertrag (§ 2 Abs 2 Z 4 ArbVG) als auch durch Betriebsvereinbarung geregelt werden können. Sozialplanzahlungen, die auf einem Kollektivvertrag

beruhen, wären damit aber von § 67 Abs 3 EStG erfasst¹⁰⁰ und von vornherein nicht vom Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG betroffen. Das BFG¹⁰¹ argumentiert, dass auch eine (erzwingbare) Betriebsvereinbarung aus dem Blickwinkel des Steuerrechts eher der Individualvereinbarung als der Kollektivvereinbarung vergleichbar wäre. Schon dies erscheint aber höchst fraglich, da Sozialpläne nur in Situationen vorliegen, in denen wesentliche Teile der Arbeitnehmerschaft eines Betriebs von Nachteilen betroffen sind, und im eigentlichen gesetzlichen Sinne einer kollektiven Vereinbarung zumindest durch den Betriebsrat als Abschlusspartner auf Arbeitnehmerseite bedürfen. Dadurch wird aber die mit freiwilligen Abfertigungen offenbar verbundene Befürchtung, unverhältnismäßige Vorteile für einzelne zu generieren, mediatisiert. Schließlich ist nicht der begünstigte Arbeitnehmer selbst Abschlusspartner des Sozialplans mit dem Unternehmen.

Außerdem hat der Gesetzgeber selbst mit dem AbgÄG 2014 offenbar eine andere Wertung vorgenommen und Zahlungen auf der Grundlage von arbeitsrechtlich erwünschten Sozialplänen nicht generell mit individualrechtlich vereinbarten »Golden Handshakes« gleichgesetzt. Immerhin sind auch im Anwendungsbereich der »Abfertigung Neu« nach § 67 Abs 8 lit f EStG Sozialplanzahlungen beim Empfänger bis zu einem Betrag von Euro 22.000,- mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern (auch wenn es sich typologisch um freiwillige Abfertigungen handelt¹⁰²). Umso widersprüchlicher ist, dass dieselben Zahlungen beim Leistenden (bei Anspruch auf »Abfertigung Neu« sogar schon »ab dem ersten Euro«) dem Abzugsverbot nach § 20 Abs 1 Z 8 EStG unterliegen. Warum hier aber der Gesetzgeber den durch eine (allenfalls erzwungene) Betriebsvereinbarung verpflichteten Arbeitgeber mit einem Abzugsverbot »bestraft«, den betroffenen Arbeitnehmern aber steuerlich eine Begünstigung einräumt, ist nur schwer verständlich, wenn insgesamt eine unerwünschte Vereinbarung vorliegen sollte. Dies widerspricht jedenfalls auch der angestrebten Zielsetzung, »sowohl bei ArbeitgeberInnen als auch bei ArbeitnehmerInnen [...] die unerwünschten Effekte durch Nichtabsetzbarkeit und den Wegfall privilegierter Steuersätze« zu beseitigen.¹⁰³ Zu bedenken ist auch, dass das Abzugsverbot beim davon betroffenen Arbeitgeber nicht der Vermeidung einer steuerlichen Begünstigung dient, sondern in Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips eine vom Normalsystem des Ertragsteuerrechts abweichende Schlechterstellung durch Besteuerung abgeflossener Gelder bewirkt wird.

98 So wurde es beispielsweise in VfGH 11.12.2002, B 1609/01, VfSlg 16.759/2002, als gleichheitswidrig angesehen, dass die Abzugsfähigkeit von Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen von Vorstandsmitgliedern einer Aktiengesellschaft ausgeschlossen wurde, da freiwillige Abfertigungen auch ohne Erwähnung in § 14 EStG den Begriff der »ungewissen Verbindlichkeiten« iSd § 9 Abs 1 Z 3 EStG erfüllten und eine Rückstellungsbildung folglich zulässig sein musste. Dahinter verbirgt sich letztlich die gleichheitsrechtlich gebotene Anerkennung des Charakters der Anwartschaften auf freiwillige Abfertigungen, die sich ihrem Wesen nach nicht von sonstigen, zur Rückstellungsbildung berechtigenden Verbindlichkeiten unterscheiden.

99 Anders womöglich BFG 27.7.2020, RV/5100833/2020.

100 Ebenso BFG 8.4.2020, RV/7100845/2020.

101 BFG 8.4.2020, RV/7100845/2020.

102 So Rz 1114a f LStR 2002.

103 Siehe Arbeitsprogramm der damaligen Bundesregierung SPÖ/ÖVP »Erfolgreich. Österreich.« (Dezember 2013) 105.

Die Inkonsistenz der Regelungen zu Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen wird letztlich auch im Vergleich zu Abgangsentschädigungen deutlich, die nicht dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG unterliegen:¹⁰⁴ Denn dadurch werden Abgangsentschädigungen, die unmittelbar dazu dienen, die Beendigung des Arbeitsverhältnisses herbeizuführen, steuerlich besser behandelt als arbeitsrechtlich erwünschte Sozialplanzahlungen; diese differenzierte steuerliche Behandlung stünde wiederum in auffallendem Widerspruch zum Lenkungsziel, vor allem ältere Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten.

III. Zusammenfassung und Fazit

Die Abzugsfähigkeit von Zahlungen für »freiwillige«, das heißt 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, welche die Besteuerung von »Scheingewinnen« verhindert. 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. Zur Verfolgung der mit dem Abzugsverbot für »Managerbezüge« und »Golden Handshakes« beabsichtigten Lenkungsziele speziell im Hinblick auf Abfertigungszahlungen ist das Abzugsverbot im Bereich der Sozialpläne aber gänzlich ungeeignet. 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 arbeitsrecht-

lichen 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 vorzeitigen Freisetzung älterer Arbeitnehmer betrachtet werden; im Gegenteil dienen sie erst der Abmilderung der Folgen solcher Entscheidungen. Die kollektive Natur – durch Regelung im Kollektivvertrag, Abschluss durch den Betriebsrat oder Entscheidung der Schlichtungsstelle – verhindert auch, dass womöglich ausufernde Individualvereinbarungen als Sozialplan »verkleidet« werden könnten. Hinzu tritt, dass Sozialplänen aus sozial- und gesellschaftspolitischer Sicht erhebliche Bedeutung zukommt. Sozialpläne und die diesen vielfach inhärenten Abfertigungszahlungen bieten – nicht nur, aber vor allem auch – in wirtschaftlichen Krisenzeiten (und aktuell im Lichte der wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie) einen wichtigen Schutzmechanismus zu Gunsten der Arbeitnehmer. Die Wertung des Arbeitsrechtsgesetzgebers wird aber durch ein steuerliches Abzugsverbot und daraus folgende steuerliche Pönalisierung von Sozialplanzahlungen konterkariert.

Zumindest dort, wo Sozialpläne im arbeitsrechtlichen Sinn betroffen sind, ist das Abzugsverbot im Hinblick auf alle diese Zielsetzungen klar überschüssig. Damit fehlt aber, soweit ersichtlich, ein tauglicher Rechtfertigungsgrund, welcher die im objektiven Nettoprinzip ausgedrückte grundsätzliche Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sachlich zu durchbrechen vermag. Das sich aus § 20 Abs 1 Z 8 iVm § 67 Abs 6 Z 7 und Abs 8 lit f EStG ergebende (und gem § 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.

Korrespondenz:

Univ.-Ass. MMag. Dr. Peter Bräumann

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel

beide

Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre

der Johannes Kepler Universität Linz

Altenberger Str. 69, 4040 Linz

Mail: peter.braemann@jku.at

Mail: michael.tumpel@jku.at

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler

Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht

Wirtschaftsuniversität Wien

Welthandelsplatz 1, 1020 Wien

Mail: georg.kofler@wu.ac.at

¹⁰⁴ So sind »Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume« (ebenso wie »von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen«) 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 EUR 500.000,- überschritten wird.