

### Sozialplanabfertigungen

# VfGH erkennt Betriebsausgabenabzugsverbot für freiwillige Abfertigungen als gleichheitswidrig

§ 20 Abs 1 Z 8 EStG idF AbgÄG 2014 aufgehoben

MICHAEL GRUBMÜLLER / HARALD WINKLER / GEORG BRUCKMÜLLER\*)



Im Bestreben, sogenannte „Golden Handshakes“ zwischen Arbeitgebern und – vorwiegend älteren – Angestellten in Führungspositionen weniger attraktiv zu machen, hat der Gesetzgeber seinerzeit den Betriebsausgabenabzug freiwilliger Abfertigungen mit Wirkung ab 1. 3. 2014 stark eingeschränkt. Damit sollten einerseits eine längere Beschäftigung älterer Arbeitnehmer erreicht und andererseits ein Beitrag zur Schließung der Lohnschere geleistet werden. Unglücklicherweise wollte der Gesetzgeber alle Formen „freiwilliger Abfertigungen“ von der Regelung erfasst wissen und pönalisierte damit explizit auch Sozialplanzahlungen. Letzteres hat der VfGH nun als gleichheitswidrig erkannt und § 20 Abs 1 Z 8 EStG als einschlägige Rechtsnorm mit Wirkung ab 1. 1. 2023 als verfassungswidrig aufgehoben.



## 1. Lohnsteuerliche Behandlung von beendigungskausalen Bezügen

### 1.1. Pauschalbesteuerung – Anwendung dem Grunde nach

„Sonstige Bezüge“, insbesondere freiwillige Abfertigungen, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, sind nach Maßgabe der Bestimmungen des § 67 Abs 6 EStG mit dem begünstigten Pauschalsteuersatz von 6 % zu versteuern. Diese Begünstigung gilt jedoch nur für Zeiträume, für die keine Anwartschaft gegenüber einer betrieblichen Mitarbeitervorsorgekasse (BV-Kasse) besteht. Sie kommt dem Grunde nach also nur für jene Mitarbeiter zur Anwendung, die sich im System „Abfertigung alt“ befinden. Mitarbeiter, die bereits dem System „Abfertigung neu“ angehören, können diese Begünstigung hingegen nicht in Anspruch nehmen. Letzteres betrifft Dienstverhältnisse, die mit 1. 1. 2003 neu eingegangen wurden. Wurde ein Dienstverhältnis bereits vor diesem Zeitpunkt eingegangen, erfolgte jedoch ein Übertritt in das neue Abfertigungssystem, bleibt die Begünstigung grundsätzlich weiter anwendbar. Deren Umfang hängt allerdings davon ab, wann und in welchem Ausmaß Altabfertigungsanwartschaften übertragen wurden<sup>1)</sup> (siehe im Detail Rz 1087a ff LStR<sup>2)</sup>).



### 1.2. Pauschalbesteuerung – Anwendung der Höhe nach

#### 1.2.1. Betragliche Deckelung mit dreifacher ASVG-Höchstbeitragsgrundlage

Da die begünstigte Besteuerung des § 67 Abs 6 EStG sowohl hinsichtlich des zugrunde gelegten Monatsbezugs mit dem Dreifachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG<sup>3)</sup> (≙ 17.010 Euro) als auch mit einer dienstzeitabhängigen

\*) Michael Grubmüller, LL.B. ist angehender Steuerberater und Senior Assistant Tax bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Mag. Harald Winkler ist Steuerberater und Head of Tax Controversy bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Dr. Georg Bruckmüller ist Rechtsanwalt und Partner der Bruckmüller Rechtsanwalts GmbH in Linz. Die Autoren dieses Beitrags haben das Verfahren vor dem VfGH rechtlich und steuerrechtlich begleitet.

<sup>1)</sup> Jakom/Lenneis, EStG<sup>14</sup> (2021) § 67 Rz 23.

<sup>2)</sup> Richtlinie des BMF vom 16. 12. 2005, LStR 2002, 07 2501/4-IV/7/01, idF Richtlinie des BMF vom 20. 12. 2021, 2021-0.834.943.

<sup>3)</sup> Im Jahr 2022 beträgt die (einfache) monatliche Höchstbeitragsgrundlage 5.670 Euro, abrufbar unter <https://www.oesterreich.gv.at/lexicon/H/Seite.991498.html> (Zugriff am 21. 4. 2022).

Staffelung gedeckelt ist, gilt die Tarifbesteuerung auch für Mitarbeiter im System Abfertigung alt, insoweit deren freiwillige Abfertigungszahlungen die jeweiligen Grenzen übersteigen.

### 1.2.2. Zeitabhängige Deckelung („Viertel- und Zwölfteelregelung“)

Unter Beachtung der betraglichen Begrenzung des maximal begünstigten Monatsbezugs kommt der Steuersatz von 6 % auf ein Viertel der letzten zwölf Monate zur Anwendung („Viertelregelung“). Auf Basis dieser Regelung ist daher höchstens ein Betrag von 68.040 Euro Lohnsteuerbegünstigt zu behandeln.

Darüber hinaus können jedoch in Abhängigkeit der (auch bei anderen Arbeitgebern) zurückgelegten Dienstzeit zusätzliche Zwölfteelbeträge begünstigt mit 6 % besteuert werden<sup>4)</sup> („Zwölfteelregelung“). Dabei kommt folgende Staffelung zur Anwendung:

Dienstzeit von	begünstigt zu versteuernder Betrag
3 Jahren	2/12 der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate
5 Jahren	3/12 der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate
10 Jahren	4/12 der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate
15 Jahren	6/12 der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate
20 Jahren	9/12 der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate
25 Jahren	12/12 der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate

Einem Mitarbeiter im System Abfertigung alt, der eine zurückgelegte Dienstzeit von 25 Jahren nachweisen kann, können demnach maximal 272.160 Euro ( $\pm$  204.120 Euro für 12/12 aus der Zwölfteelregelung und 68.040 Euro aus der Viertelregelung) begünstigt ausbezahlt werden. Darüber hinausgehende Abfertigungsbeträge sind zum Tarif zu versteuern.

### 1.3. „Halbsatzbegünstigung“ von Sozialplanzahlungen

Für beendigungskausale Bezüge, die im Rahmen von Sozialplänen infolge von „Betriebsänderungen“ iSd § 109 Abs 1 Z 1 bis 6 ArbVG oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen, sieht § 67 Abs 8 lit f EStG außerdem vor, dass, soweit dafür nicht der Steuersatz von 6 % zur Anwendung kommt, bis zu 22.000 Euro „mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezugs auf die Monate des Kalenderjahres als Lohzahlungszeitraum ergibt“, zu versteuern sind. Diese „Halbsatzbegünstigung“ gilt unabhängig davon, in welchem Abfertigungsregime sich der betreffende Mitarbeiter befindet.

## 2. Betriebliche Behandlung von beendigungskausalen Bezügen

### 2.1. Rechtsauslegung bis zum 7. 12. 2020

Neben der lohnsteuerlichen Behandlung freiwilliger Abfertigungen stellt sich die Frage, wie dieser Personalaufwand auf betrieblicher Ebene zu behandeln ist. Die betriebliche Veranlassung als Grundvoraussetzung für die steuerliche Betriebsausgabeneigenschaft iSd § 4 Abs 4 EStG steht für derlei beendigungskausale Mitarbeiterbezüge wohl außer Zweifel. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 hat der Gesetzgeber jedoch die steuerliche Abzugsfähigkeit für derartige Bezüge stark eingeschränkt.

Demnach dürfen gemäß § 20 Abs 1 Z 8 EStG idF AbgÄG 2014<sup>5)</sup> bei der Einkünfteermittlung nicht abgezogen werden: „Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim

<sup>4)</sup> Jakom/Lenneis, EStG<sup>14</sup>, § 67 Rz 22.

<sup>5)</sup> BGBl I 2014/13.

*Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 [EStG] darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6 % zu versteuern sind.“ Der reine Wortlaut würde nahelegen, dass damit bloß sonstige Bezüge iSd Viertel- und Zwölfteilerregelung gemeint sind, nicht hingegen auch Sozialplanzahlungen, die ja in § 67 Abs 8 lit f EStG gesondert geregelt sind.*

Nichtsdestoweniger hat der Gesetzgeber in der seinerzeitigen Übergangs- bzw Inkraft-tretensvorschrift des § 124b Z 254 EStG Folgendes normiert: „§ 20 Abs. 1 Z 8 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 ist erstmalig auf Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Dies gilt nicht für Auszahlungen auf Grund von Sozialplänen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. f, die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden. [...]“. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Inkrafttretensbestimmung also offenbar klarstellen, dass Sozialplanzahlungen, die auf einer bis spätestens Ende Februar 2014 abgeschlossenen Vereinbarung basierten, vom damals neuen Abzugsverbot noch nicht erfasst sein sollten. Diese Bestimmung ergibt jedoch nur dann Sinn, wenn grundsätzlich – im Umkehrschluss – davon auszugehen ist, dass Sozialplanzahlungen dem Grunde nach als „sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs 6 EStG“ anzusehen sind und daher ebenfalls dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG idF AbgÄG 2014 unterliegen.

Dieser Zusammenhang wurde in der Literatur damit erklärt, dass es sich dem Wortlaut der Regelungen nach um wesensgleiche Bezüge handle, da sich sowohl § 67 Abs 6 EStG als auch § 67 Abs 8 lit f EStG auf „Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen“, beziehen (also in beiden Fällen beendigungskausale Bezüge darstellen). Darüber hinaus setzt die Regelung für Sozialplanzahlungen des Abs 8 lit f leg cit begünstigungstechnisch auf die Regelungen des Abs 6 leg cit auf, da die Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz nur greift, soweit nicht der Steuersatz von 6 % zur Anwendung kommt. Eine (allenfalls auch im Rahmen eines Sozialplans) gewährte freiwillige Abfertigung an Mitarbeiter, die dem BMSVG unterliegen (System Abfertigung neu), wird daher dem Grunde nach als sonstiger Bezug iSd § 67 Abs 6 EStG gesehen, der „lediglich“ nicht der Besteuerung mit dem festen Satz von 6 % unterliegt.<sup>6)</sup> Dieser Logik folgend erachtete auch die Finanzverwaltung derartige Sozialplanzahlungen zur Gänze als nicht abzugsfähig (vgl Rz 3513 EStR<sup>7)</sup>). Eine allfällige lohnsteuerliche Begünstigung – Stichwort „Hälftesteuersatz für maximal 22.000 Euro“ – ändert daran nichts.<sup>8)</sup> Diese Rechtsauslegung erfuhr durch das Erkenntnis des VfGH vom 7. 12. 2020 zumindest teilweise eine Änderung (vgl Ausführungen unter Pkt 2.3.).

### 2.2. Anlassfall für Gesetzprüfungsverfahren des VfGH

Anlässlich einer Betriebsprüfung bei einem Steuerpflichtigen (im Folgenden: beschwerdeführende Partei) hat die Finanzverwaltung festgestellt, dass im Rahmen von mit dem Betriebsrat abgeschlossenen Sozialplanvereinbarungen für die Jahre 2015 bis 2017 auch Einmalzahlungen, anlässlich der Auflösung des jeweiligen Dienstverhältnisses, an von der Betriebsänderung betroffene Mitarbeiter ausbezahlt wurden. Diese Zahlungen wurden steuerlich als Betriebsausgabe erfasst. In Anwendung der unter Pkt 2.1. geschilderten Gesetzesauslegung wurde der beschwerdeführenden Partei der Betriebsausgabenabzug versagt, und die Abgabenbescheide wurden entsprechend abgeändert. Eine dagegen vorgebrachte Beschwerde wurde durch das BFG als unbegründet abgewiesen.<sup>9)</sup> Das Gericht hat seine Entscheidung ua damit begründet, dass

<sup>6)</sup> *Shubshizky*, Neuregelungen zur Besteuerung von „Golden Handshakes“, SWK 9/2014, 450 (453 f).

<sup>7)</sup> Richtlinie des BMF vom 22. 3. 2005, EStR 2000, 06 0104/9-IV/6/00, idF Richtlinie des BMF vom 6. 5. 2021, 2021-0.103.726.

<sup>8)</sup> Rz 4852m EStR.

<sup>9)</sup> BFG 27. 7. 2020, RV/5100833/2020.

der VfGH § 20 Abs 1 Z 8 EStG idF AbgÄG 2014 in der Vergangenheit bereits geprüft und für verfassungskonform erkannt hätte.<sup>10)</sup> Dabei hat das Gericht jedoch außer Acht gelassen, dass die Besonderheiten von Sozialplänen im Rahmen der damaligen VfGH-Entscheidung gar nicht thematisiert wurden. Eine Beschwerde gegen das BFG-Erkenntnis wurde daher als aussichtsreich angesehen. Die betreffende Erkenntnisbeschwerde gemäß Art 144 B-VG vom 14. 9. 2020 gegen die Entscheidung des BFG erklärte der VfGH für zulässig und nahm diese zum Anlass, ein Gesetzprüfungsverfahren einzuleiten.

### 2.3. „Verfassungskonforme“ Interpretation durch den VwGH vom 7. 12. 2020

Im Rahmen eines ähnlich gelagerten Verfahrens (ebenfalls betreffend Sozialplanzahlungen) hatte sich indes der VwGH mit der Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 8 EStG auseinandersetzen. In seinem diesbezüglichen Erkenntnis vom 7. 12. 2020 hat der Gerichtshof die Rechtsansicht, wonach zum Tarif zu versteuernde freiwillige Abfertigungen (sowohl im Allgemeinen als auch solche aus Sozialplänen) dem Grunde nach sonstige Bezüge iSd § 67 Abs 6 EStG darstellen, bestätigt. In seinem Versuch, das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG verfassungskonform zu interpretieren, hat er jedoch gleichzeitig für Recht erkannt, dass freiwillige Abfertigungen in den Grenzen des § 67 Abs 6 EStG immer als Betriebsausgabe abzugsfähig sind<sup>11)</sup> (vgl unter Pkt 1. beschriebene Deckelung der begünstigten Bezüge). Dies gilt unabhängig davon, ob die Zahlungen bei den betreffenden Mitarbeitern mit 6 % versteuert werden können oder nicht.

#### • Beispiel 1

Ein Mitarbeiter mit einem Bruttomonatsgehalt von 3.000 Euro, der dem System Abfertigung neu unterliegt – Begründung des Dienstverhältnisses mit 1. 3. 2018 – und für den folglich in eine BV-Kasse einbezahlt wird, erhält im Zuge der Beendigung seiner unselbständigen Tätigkeit mit 31. 3. 2022 einen einzelvertraglich zugesicherten Abfertigungsbetrag iHv 20.000 Euro (freiwillige Abfertigung). Da hier Lohnzahlungszeiträume betroffen sind, für die Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen, kann die Abfertigung auf Ebene des Arbeitnehmers nicht gemäß § 67 Abs 6 EStG begünstigt mit 6 % besteuert werden. Der gesamte Abfertigungsbetrag iHv 20.000 Euro unterliegt folglich dem Tarif. Vor der Rechtsauslegung durch den VwGH war dem Arbeitgeber zudem der Betriebsausgabenabzug gemäß § 20 Abs 1 Z 8 EStG verwehrt. Seit dem VwGH-Erkenntnis vom 7. 12. 2020 ist der Abfertigungsbetrag arbeitgeberseitig nunmehr jedoch differenziert zu betrachten: Insoweit die Summe in den Grenzen des § 67 Abs 6 EStG Deckung findet, ist diese zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen. Darüber hinausgehende Beträge unterliegen weiterhin dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG. Demnach ergibt sich rechnerisch aus der Viertelregelung (§ 67 Abs 6 Z 1 EStG) ein Betrag von 9.000 Euro sowie aus der Zwölfteilerregelung (§ 67 Abs 6 Z 2 EStG) ein solcher von 6.000 Euro ( $\frac{2}{12}$  der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate aufgrund einer Dienstzeit von  $\geq$  drei und  $<$  fünf Jahren). Im Ergebnis sind von den 20.000 Euro daher 15.000 Euro als abzugsfähig zu behandeln. Der verbleibende Rest von 5.000 Euro unterliegt iSd Rechtsprechung des VwGH weiterhin dem Betriebsausgabenabzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG.

Im Ergebnis hat der VwGH freiwillige Abfertigungen an Mitarbeiter in den verschiedenen Abfertigungsregimen somit betriebsausgabenseitig (auf Ebene des Arbeitgebers) gleichgestellt. Diese Auslegung des § 20 Abs 1 Z 8 EStG gilt unmittelbar für alle Abgabepflichtigen und noch nicht veranlagten (oder wiederaufgenommenen) Veranlagungszeiträume. Auf die lohnsteuerliche Behandlung der betreffenden Abfertigungszahlungen hat die geänderte Rechtsauslegung keine Auswirkungen.

### 2.4. Aufhebung des § 20 Abs 1 Z 8 EStG wegen Verfassungswidrigkeit – Rechtslage ab 1. 1. 2023

Unbeschadet der zwischenzeitlichen Gesetzesinterpretation durch den VwGH erachtete der VfGH die eingebrachte Erkenntnisbeschwerde als zulässig und hat mit 24. 6. 2021

<sup>10)</sup> VfSlg 19.933/2014.

<sup>11)</sup> VwGH 7. 12. 2020, Ro 2020/13/0013; vgl auch Mitteilung des VwGH vom 15. 12. 2022, abrufbar unter [https://www.vwgh.gv.at/medien/mitteilungen/ro\\_2020130013.html](https://www.vwgh.gv.at/medien/mitteilungen/ro_2020130013.html) (Zugriff am 21. 4. 2022).

beschlossen, die Gesetzesbestimmung des § 20 Abs 1 Z 8 EStG idF AbgÄG 2014 von Amts wegen auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfen.

In seinem Erkenntnis vom 16. 3. 2022<sup>12)</sup> hat sich der VfGH nunmehr eingehend mit dem normierten Betriebsausgabenabzugsverbot für freiwillige Abfertigungen, die im Rahmen von Sozialplänen ausbezahlt werden (im Folgenden auch als Sozialplanzahlungen bzw Sozialplanabfertigungen bezeichnet), auseinandergesetzt. Dazu lässt sich zusammenfassend Folgendes festhalten:

Das objektive Nettoprinzip gebietet als zentraler „Baustein“ des Ertragsteuerrechts grundsätzlich, dass Steuerpflichtige die zur Erzielung ihres Einkommens getätigten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abziehen dürfen.<sup>13)</sup> Ein Abgehen vom objektiven Nettoprinzip hält vor dem verfassungsrechtlich gebotenen Gleichbehandlungsgrundsatz nur dann stand, wenn es sachlich gerechtfertigt ist.<sup>14)</sup> Eine sachliche Rechtfertigung für ein Abgehen vom objektiven Nettoprinzip liegt ua dann vor, wenn der Gesetzgeber mit einem Abzugsverbot andere als fiskalische Zwecke verfolgt, indem Anreize für eine Verhaltenslenkung gesetzt werden.<sup>15)</sup>

Solche Regelungen liegen grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. Der VfGH kann dem Gesetzgeber nur dann entgegenreten, wenn er hinsichtlich der eingesetzten Mittel die ihm von Verfassungs wegen gesetzten Schranken überschreitet. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn er das sich aus dem Gleichheitssatz ergebende Sachlichkeitsgebot verletzt, weil er sich zB zur Zielerreichung völlig ungeeigneter Mittel bedient oder wenn die vorgesehenen, an sich geeigneten Mittel zu einer sachlich nicht begründbaren Differenzierung führen.<sup>16)</sup>

Wie eingangs bereits geschildert, war es das Bestreben des Gesetzgebers, sogenannte „Golden Handshakes“ zu verteuern, um die Freisetzung älterer Arbeitnehmer weniger attraktiv zu machen und so deren Weiterbeschäftigung zu erreichen.<sup>17)</sup> Auch sollte unter Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekten die Vereinbarung freiwilliger Abfertigungen erschwert werden, in deren Genuss in der Regel vorwiegend Führungskräfte kommen. Diese Regelung soll daher auch dazu beitragen, das Einkommensgefälle zwischen Führungskräften und den übrigen Arbeitnehmern zu verringern. Die Verfolgung derartiger Lenkungsziele erachtet der VfGH nicht von vornherein als unsachlich.<sup>18)</sup>

Da die Regelung auch auf Sozialplanzahlungen Anwendung findet, gilt es, die Voraussetzungen als auch Sinn und Zweck derartiger Vereinbarungen näher zu beleuchten:

Eine rechtswirksame Sozialplanvereinbarung bedingt ua eine Betriebsänderung iSd § 109 Abs 1 Z 1 bis 6 ArbVG (worunter insbesondere die Einschränkung oder Stilllegung eines ganzen Betriebs oder Teilbetriebs zu verstehen ist), welche wesentliche Nachteile für alle oder erhebliche Teile<sup>19)</sup> der Arbeitnehmerschaft mit sich bringt. Sozialpläne zielen somit – vor dem Hintergrund der für das Unternehmen bestehenden wirtschaftlichen Notwendigkeit – darauf ab, die mit der Personalfreisetzung anlässlich von Betriebsänderungen eintretenden wirtschaftlichen Folgen und Nachteile für Arbeitnehmer sozial verträglich abzufedern.<sup>20)</sup> Sozialpläne dienen somit dem Schutz der wirtschaftlich Schwachen und verfolgen das Ziel, der Arbeitnehmerschaft bisher zugestandene Rechtspositionen zu erhalten bzw deren Verlust auszugleichen.<sup>21)</sup> Dabei hat die

---

<sup>12)</sup> VfGH 16. 3. 2022, G 228/2021.

<sup>13)</sup> *Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (66. Lfg, 2018) § 2 Tz 14.

<sup>14)</sup> VfSlg 8457/1978, 19.933/2014; VfGH 16. 3. 2022, G 228/2021, Rz 23.

<sup>15)</sup> VfGH 16. 3. 2022, G 228/2021, Rz 24.

<sup>16)</sup> VfSlg 11.369/1987; VfGH 16. 3. 2022, G 228/2021, Rz 25.

<sup>17)</sup> EriRV 24 BlgNR 25. GP, 8.

<sup>18)</sup> VfGH 16. 3. 2022, G 228/2021, Rz 25 ff.

<sup>19)</sup> In der Praxis ist darunter jedenfalls mehr als ein Drittel der Belegschaft zu verstehen.

<sup>20)</sup> OGH 23. 5. 1997, 8 ObA 78/97x; VfGH 16. 3. 2022, G 228/2021, Rz 36 f.

<sup>21)</sup> OGH 26. 3. 1997, 9 ObA 75/97b; VfGH 16. 3. 2022, G 228/2021, Rz 6.

Zahlung von Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen offenbar die Funktion, in Streitvermeidender oder gar Streitbeilegender Weise zwischen Arbeitgeberseite und Arbeitnehmern einen Interessenausgleich für die negativen Folgen einer solchen geplanten Betriebsänderung auf die Belegschaft herbeizuführen. Sozialplanabfertigungen unterscheiden sich daher in ihrer rechtlichen Gestaltung, Funktion und Zwecksetzung von individualvereinbarten Abfertigungen. Schon aus dieser Perspektive dürfte es dem Sachlichkeitsgebot widersprechen, Sozialplanabfertigungen dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG zu unterwerfen.

Ferner scheint das mit dem Abzugsverbot verfolgte Ziel, die Auszahlung übermäßig hoher Abfertigungen unattraktiv zu machen, nicht geeignet, Funktion und Zwecksetzung von Sozialplanabfertigungen sachangemessen zu berücksichtigen.<sup>22)</sup>

Wesentlich ist, dass für Sozialpläne der Arbeitnehmerbegriff des § 36 ArbVG gilt. Demnach gehören gesetzliche Vertretungsorgane juristischer Personen und leitende Angestellte, denen maßgeblicher Einfluss auf die Führung des Betriebs zukommt, nicht zu den Arbeitnehmern im Sinne dieser Bestimmung. Darin zeigt sich auch die Unterschiedlichkeit der Begünstigten von Sozialplänen im Unterschied zu jenen freiwilliger Abfertigungen; letztere können den Mitgliedern des Vorstands oder der Geschäftsführung und leitenden Angestellten ebenso zukommen.

Das Abzugsverbot dürfte im Fall von Sozialplanzahlungen daher regelmäßig nicht jene Abfertigungszahlungen betreffen, deren zugrunde gelegter Monatsbezug die dreifache monatliche Höchstbeitragsgrundlage überschreitet, sondern Fälle, in denen die vorgegebene Dienstzeitstaffelung überschritten wird, um wirtschaftliche Nachteile sozial verträglich auszugleichen. Auch aus dieser Perspektive erscheint das Abzugsverbot nicht sachgerecht.<sup>23)</sup>

Hinsichtlich freiwilliger individualvereinbarter Abfertigungen mag der intendierte Lenkungseffekt nicht völlig ungeeignet erscheinen, die gewünschte Verhaltenslenkung zu bewirken. Hinsichtlich Sozialplanabfertigungen läuft dieser Lenkungseffekt jedoch insofern ins Leere, als diese doch das Ergebnis eines Interessenausgleichs zwischen Arbeitgeber und Betriebsrat sind. Deren vereinbarte Höhe ist einer Lenkung in aller Regel nicht zugänglich, da der für den Ausgleich der Nachteile erforderliche Betrag – sofern eine Einigung nicht erzielt werden kann – vor einer Schlichtungsstelle erzwingbar ist, ohne dass der Arbeitgeber auf diese Entscheidung Einfluss nehmen könnte. Vielmehr bestimmt also der (erzwingbare) Inhalt des Sozialplans die Höhe der nichtabzugsfähigen Aufwendungen.

Ein Abzugsverbot ist nach Ansicht des VfGH daher von vornherein nicht geeignet, der Vereinbarung besonders hoher Sozialplanabfertigungen entgegenzuwirken.<sup>24)</sup>

Für ältere Arbeitnehmer ordnet § 109 Abs 3 ArbVG zudem an, dass eine Auflösung des Dienstverhältnisses erst dann in Betracht zu ziehen ist, wenn im Rahmen des vorzunehmenden Interessenausgleichs eine Weiterbeschäftigung im Betrieb nicht in Betracht kommt.

Es ist für den VfGH daher nicht zu erkennen, inwiefern ein Abzugsverbot für Sozialplanabfertigungen (und die damit verbundene Kostenbelastung) geeignet ist, einen Anreiz für eine Weiterbeschäftigung zu bewirken.

Für den VfGH ergibt sich aus der arbeitsverfassungsrechtlichen Ausgangslage vielmehr, dass das Abzugsverbot in solchen Fällen mit dem Ziel eines Sozialplans, die Interessen älterer Arbeitnehmer zu schützen, unvereinbar ist. Auch dass die Vereinbarung einer

<sup>22)</sup> VfGH 16. 3. 2022, G 228/2021, Rz 6.

<sup>23)</sup> VfGH 16. 3. 2022, G 228/2021, Rz 6.

<sup>24)</sup> VfGH 16. 3. 2022, G 228/2021, Rz 44 f.



Sozialplanabfertigung bei älteren Arbeitnehmern auf den Verzicht einer Kündigungsanfechtung abzielt, vermag nicht aufzuzeigen, dass das Abzugsverbot geeignet wäre, der Vereinbarung hoher Abfertigungen entgegenzuwirken.

Im Übrigen merkt der VfGH an, dass Zahlungen für den Verzicht auf ein tatsächlich aussichtsreiches Kündigungsanfechtungsrecht nicht unter das Abzugsverbot fallen, wenn die Voraussetzungen für einen rechtswirksamen Sozialplan nicht vorliegen.<sup>25)</sup>

Der VfGH vermochte vor diesem Hintergrund nicht zu erkennen, dass ein Abzugsverbot für Sozialplanabfertigungen geeignet wäre, Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte im Steuerrecht zu stärken. Vielmehr bewirkt das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG, dass die wesentlich ungleichen Sachverhalte einer individuell vereinbarten freiwilligen Abfertigung im Zuge einer Arbeitgeberkündigung einerseits und Sozialplanabfertigungen im Zuge einer Betriebsänderung andererseits ohne sachlichen Grund gleich behandelt werden.<sup>26)</sup>

Der VfGH hat daher für Recht erkannt, dass das Betriebsausgabenabzugsverbot für Sozialplanabfertigungen somit gegen den verfassungsrechtlichen normierten Gleichbehandlungsgrundsatz verstößt, da die Regelung zu sachlich nicht begründbaren Differenzierungen führt.

Dieses Ergebnis lässt sich auch nicht durch eine verfassungskonforme Interpretation vermeiden, da der VwGH in seiner Entscheidung vom 7. 12. 2020 bereits klargestellt hat, dass auch Sozialplanabfertigungen unter diese Vorschrift zu subsumieren sind. § 20 Abs 1 Z 8 EStG idF AbgÄG 2014 wird daher mit Ablauf des 31. 12. 2022 ersatzlos aufgehoben.<sup>27)</sup>

- **Beispiel 1a (Fortsetzung)**

Angaben grundsätzlich analog zu Beispiel 1, die Beendigung des Dienstverhältnisses erfolgt jedoch zum 31. 1. 2023:

Vorbehaltlich einer etwaigen Neuregelung durch den Gesetzgeber wird der gesamte Abfertigungsbetrag iHv 20.000 Euro (mangels einschlägiger Norm) zum Betriebsausgabenabzug zugelassen sein. Hinsichtlich der lohnsteuerlichen Behandlung der freiwilligen Abfertigung ändert sich nichts.

---

---

### **i** Auf den Punkt gebracht

Der VfGH hat die Regelung des Betriebsausgabenabzugsverbots für Sozialplanabfertigungen für gleichheitswidrig erkannt. Zur Herstellung eines verfassungskonformen Zustands sah es der Gerichtshof als notwendig an, § 20 Abs 1 Z 8 EStG idF AbgÄG 2014 mit Ablauf des 31. 12. 2022 aus dem Rechtsbestand zu entfernen. Als Konsequenz werden somit alle Leistungen, die Arbeitgeber im Rahmen eines Sozialplans erbringen, ab 1. 1. 2023 wieder einem Betriebsausgabenabzug zugänglich sein. Inwieweit dies auch für alle freiwilligen Abfertigungszahlungen gilt, wird von einer zu erwartenden gesetzlichen Neugestaltung der oben genannten Bestimmung abhängen. Bis dahin ist die derzeitige (verfassungswidrige) Regelung (in der vom VwGH judizierten Rechtsauslegung<sup>28)</sup>) weiter anzuwenden!

Zweifellos steht es dem Gesetzgeber frei, eine neue (verfassungskonforme) Regelung zu erlassen. Ob es mit Jahreswechsel tatsächlich zu einer generellen Abzugsfähigkeit freiwilliger Abfertigungen kommen wird, bleibt daher abzuwarten.

---

<sup>25)</sup> VfGH 16. 3. 2022, G 228/2021, Rz 46 ff.

<sup>26)</sup> VfGH 16. 3. 2022, G 228/2021, Rz 53.

<sup>27)</sup> VfGH 16. 3. 2022, G 228/2021, Rz 54 f.

<sup>28)</sup> VwGH 7. 12. 2020, Ro 2020/13/0013; vgl auch Mitteilung des VwGH vom 15. 12. 2022, abrufbar unter [https://www.vwgh.gv.at/medien/mitteilungen/ro\\_2020130013.html](https://www.vwgh.gv.at/medien/mitteilungen/ro_2020130013.html) (Zugriff am 21. 4. 2022).