

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

E 3068/2020-17

24. Juni 2021

BESCHLUSS

Der Verfassungsgerichtshof hat unter dem Vorsitz der Vizepräsidentin
Dr. Verena MADNER,

in Anwesenheit der Mitglieder

Dr. Markus ACHATZ,

Dr. Sieglinde GAHLEITNER,

Dr. Andreas HAUER,

Dr. Christoph HERBST,

Dr. Michael HOLOUBEK,

Dr. Helmut HÖRTENHUBER,

Dr. Claudia KAHR,

Dr. Georg LIENBACHER,

Dr. Michael RAMI,

Dr. Johannes SCHNIZER und

Dr. Ingrid SIESS-SCHERZ

sowie des Ersatzmitgliedes

MMag. Dr. Barbara LEITL-STAUDINGER

als Stimmführer, im Beisein der verfassungsrechtlichen Mitarbeiterin

Mag. Claudia HÖBARTH

als Schriftführerin,

in der Beschwerdesache der ***, ***, ***, vertreten durch die Bruckmüller RechtsanwaltsGmbH, Landstraße 50/4, 4020 Linz, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 29. Juli 2020, Z RV/5100884/2020, in seiner heutigen nichtöffentlichen Sitzung beschlossen:

- I. Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. b B-VG wird die Verfassungsmäßigkeit des § 20 Abs. 1 Z 8 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988, idF BGBl. I Nr. 13/2014 von Amts wegen geprüft.
- II. Das Beschwerdeverfahren wird nach Fällung der Entscheidung im Gesetzesprüfungsverfahren fortgesetzt werden.

Begründung

I. Sachverhalt, Beschwerde und Vorverfahren

1. Die beschwerdeführende Partei hat in den Jahren 2015 bis 2017 auf Grund einer Betriebsänderung mit dem Betriebsrat Sozialplanvereinbarungen für die betroffenen Mitarbeiter abgeschlossen, um die mit der Betriebsänderung verbundenen Härten zu mildern. Teil dieser Vereinbarungen waren Einmalzahlungen anlässlich der Auflösung des jeweiligen Dienstverhältnisses. Die Zahlungen wurden von der beschwerdeführenden Partei als Betriebsausgabe erfasst.

1

2. Nach Durchführung einer Außenprüfung wurde der beschwerdeführenden Partei der Betriebsausgabenabzug für die Sozialplanzahlungen gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 versagt, weil die Sozialplanzahlungen gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht dem Steuersatz von 6% unterliegen würden. Demgemäß nahm die Abgabenbehörde in den betroffenen Jahren Gewinnerhöhungen vor, welche den Feststellungsbescheiden vom 22. Juni 2020 zugrunde gelegt wurden.

2

3. Die gegen diese Bescheide erhobene Beschwerde wies das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 29. Juli 2020 als unbegründet ab. 3

3.1. Begründend hält das Bundesfinanzgericht fest, dass die Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei auf Grund eines Sozialplans im Rahmen einer Betriebsänderung freiwillige Abfertigungen nach § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 erhalten hätten. Soweit diese Zahlungen beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellten und nicht mit einem Steuersatz von 6% zu versteuern seien, sei ein Betriebsausgabenabzug gemäß § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 iVm § 12 Abs. 1 KStG 1988 nicht zulässig. 4

3.2. Die in der Beschwerde erhobenen Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit der § 20 Abs. 1 Z 8, § 67 Abs. 6 EStG 1988 und des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 teile das Bundesfinanzgericht nicht: Der Gesetzgeber habe mit dem Abzugsverbot bezogen sowohl auf § 67 Abs. 6 als auch auf § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 – neben der Verringerung von Einkommensunterschieden – auch das Auslaufen der steuerlichen Förderung freiwilliger Zahlungen generell erreichen wollen. Die Vermeidung der steuerlichen Begünstigung freiwilliger Zahlungen sei ein zulässiger außerfiskalischer Zweck, der im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege. Zudem obliege es grundsätzlich nicht der Steuerpolitik, jede – wenn auch "gesellschaftspolitisch erwünschte" – Maßnahme von Unternehmen mit besonderen Steuerbegünstigungen zu fördern. Das objektive Nettoprinzip gelte nicht absolut, eine Durchbrechung sei bei einer sachlichen Rechtfertigung zulässig. 5

3.3. Die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes in seiner Entscheidung VfSlg. 19.933/2014 seien auch auf die Zahlungen aus dem Sozialplan übertragbar: Der Verfassungsgerichtshof habe in seiner Entscheidung festgehalten, dass der Gesetzgeber bei Normierung des Abzugsverbots in § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 an die Rechtsgrundlage für die jeweilige Abfertigungs- und Abfindungszahlung anknüpfe und nicht zwingende Abfertigungen nur mehr beschränkt zum Betriebsausgabenabzug zulasse. Es sei demnach nicht auf Unterschiede in der Zielgruppe von § 67 Abs. 6 und Abs. 8 lit. f EStG 1988 abzustellen, sondern auf den Unterschied zwischen freiwilligen und zwingenden Abfertigungen. Auch bei Sozialplanzahlungen handle es sich um freiwillige Abfertigungen, eine unmittelbare Anlehnung an die Definitionen des Arbeitsverfassungsgesetzes sei nicht 6

angebracht, weil damit kleinere Betriebe von der Begünstigung ausgeschlossen wären.

4. Gegen diese Entscheidung richtet sich die vorliegende, auf Art. 144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung in näher bezeichneten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten sowie in Rechten wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm behauptet und die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses, in eventu die Abtretung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, beantragt wird.

7

Begründend wird dazu im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

8

4.1. Der Gesetzgeber verfolge mit dem in § 20 Abs. 1 Z 8 iVm § 124b Z 254 EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 normierten Abzugsverbot das Ziel, die Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte im Steuerrecht zu stärken. Dabei soll insbesondere die Einkommensschere zwischen Führungskräften und normalen Dienstnehmern verringert werden. Mit dem AbgÄG 2014 (BGBl. I 13) sei die steuerliche Begünstigung für "Golden Handshakes" eingeschränkt worden. Die Beseitigung der Begünstigung solle auf eine längere Beschäftigung älterer Arbeitnehmer hinwirken. Diese Überlegungen würden jedoch nicht auf Sozialplanzahlungen zutreffen: Für diese sei nämlich eine Einschränkung der steuerlichen "Begünstigung" weder geboten noch irgendwie geeignet, zur Verringerung der Einkommensschere zwischen Führungskräften und normalen Dienstnehmern beizutragen, zumal leitende Angestellte vom Geltungsbereich von Sozialplänen ausgenommen seien (vgl. § 36 ArbVG). Sozialpläne würden bei Betriebsänderungen iSd § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 ArbVG abgeschlossen werden, um den Verlust des Arbeitsplatzes sozial verträglicher zu gestalten. Diese Betriebsausgaben mit einem Abzugsverbot zu belegen führe dazu, dass der Abschluss von Sozialplänen weniger wahrscheinlich werde. Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 stehe somit im Widerspruch zu den vom Gesetzgeber verfolgten Zielen. Vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber im Arbeitsverfassungsgesetz Sozialpläne als geeignetes Mittel zur Verhinderung von sozialen Härten erachte, sei es sachlich nicht zu rechtfertigen, wenn der Gesetzgeber dieses verfolgte Ziel durch ein Abzugsverbot vereitle.

9

- 4.2. Der Gesetzgeber differenziere nicht zwischen freiwilligen individuell vereinbarten Zahlungen ("Golden Handshakes") und Zahlungen, die im Rahmen von Sozialplänen gewährt werden. Dies führe zu einer unsachlichen Ungleichbehandlung. Während Abfertigungen einer individuellen Vereinbarung unterliegen würden, stelle der Sozialplan eine erzwingbare Betriebsvereinbarung dar, welche zudem zwischen dem Betriebsinhaber und dem Betriebsrat ausgehandelt werde. Durch einen Sozialplan sollten die gefährdeten Interessen der Arbeitnehmer geschützt werden und der Sozialplan sei dem kollektiven Arbeitsrecht zuzuordnen. Angesichts dieser Unterschiede wäre der Gesetzgeber angehalten gewesen, den Betriebsausgabenabzug für erzwingbare Sozialplanzahlungen zuzulassen. Dies habe der Gesetzgeber unterlassen und Härtefallmaßnahmen zur Abmilderung des Arbeitsplatzverlustes mit klassischen "Golden Handshakes" gleichgesetzt. 10
- 4.3. Entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes seien die Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots nicht abschließend durch die Entscheidung VfSlg. 19.933/2014 geklärt. Mit Zahlungen im Rahmen eines Sozialplanes habe sich der Verfassungsgerichtshof in diesem Erkenntnis nicht auseinandergesetzt. Der Verfassungsgerichtshof habe in dieser Entscheidung ausgeführt, dass zwingende Auszahlungen einer Abfertigung – insbesondere auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Regelungen – weiterhin zur Gänze als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Da Sozialplanzahlungen im Ergebnis vom Betriebsrat erzwingbar seien, stünden sie "einem Gesetz oder Kollektivvertrag näher als tatsächlich 'freiwillige' Abfertigungen". 11
5. Die Abgabenbehörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und keine Gegenschrift erstattet. 12
6. Das Bundesfinanzgericht hat die Gerichtsakten vorgelegt und von der Erstattung einer Gegenschrift abgesehen. 13
7. Der Bundesminister für Finanzen hat eine Stellungnahme erstattet, in welcher dem Beschwerdevorbringen entgegengetreten wird. 14
- 7.1. Zunächst gehe die Beschwerde von einer unrichtigen Einschätzung der Rechtslage aus: Der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Dezember 2020, Ro 2020/13/0013, folgend könnten freiwillige Abfertigungen 15

insoweit als Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden, als sie die Beträge gemäß § 67 Abs. 6 Z 6 EStG 1988 nicht übersteigen. Dies gelte auch für Mitarbeiter, die unter die Regelung der "Abfertigung neu" fielen. Angesichts der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes sei die angefochtene Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes mit Rechtswidrigkeit belastet. Diese Rechtsverletzungen seien aber nur die Folge einer allenfalls grob unrichtigen Anwendung der einfachgesetzlichen Rechtslage.

7.2. Ungeachtet dieser Ausführungen würden die in der Beschwerde aufgeworfenen Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots nicht zutreffen: 16

7.2.1. Bei Zahlungen aus Sozialplänen handle es sich – trotz ihrer Erzwingbarkeit – nicht um gesetzliche Abfertigungen oder vergleichbare Leistungen. Die Gestaltung eines Sozialplans sei dem Wirkungsbereich des Unternehmens nicht gänzlich entzogen. Der Verfassungsgerichtshof habe bereits ausgesprochen, dass es dem Gesetzgeber frei stehe, Beiträge, die auf Grund eines Aktes freier Entscheidung zu leisten sind, einkommensteuerrechtlich in anderer Weise zu berücksichtigen als Beiträge, die auf Grund eines gesetzlichen Zwangs zu leisten wären (VfSlg. 8472/1978). Es liege auch im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, freiwillige Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen hinsichtlich ihrer Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben der Höhe nach zu begrenzen. Die Regelung betreffe nicht die Besteuerung bei den Arbeitnehmern, sondern habe die Begrenzung des Betriebskostenabzugs des Arbeitgebers als Regelungsinhalt. Im Erkenntnis VfSlg. 20.204/2017 habe der Verfassungsgerichtshof die Einschränkung der begünstigten Besteuerung als sachgerecht beurteilt. Auch wenn dieses Erkenntnis die Besteuerung der Zahlungen beim Arbeitnehmer betroffen habe, könne es auch für das Abzugsverbot herangezogen werden. Da Einmalzahlungen im Rahmen von Sozialplänen freiwillige Abfertigungen darstellten, liege es im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, diese gleich wie freiwillige Abfertigungen zu behandeln. 17

7.2.2. Dem Gesetzgeber sei es auch nicht verwehrt, mit steuerrechtlichen Vorschriften außerfiskalische Ziele zu verfolgen. Mit dem Abzugsverbot habe der Gesetzgeber versucht, die Zahl unangemessen hoher Abfertigungen zu verringern und den Personalabbau von (vor allem älteren) Arbeitnehmern zu verhindern. Auch bei Sozialplänen liege es im öffentlichen Interesse, die Kündigung 18

einer großen Anzahl von Mitarbeitern weniger attraktiv zu machen. Auf Grund der Staffelung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 und der durchschnittlich höheren Einkommen älterer Arbeitnehmer sei das Abzugsverbot auch geeignet, dafür zu sorgen, dass der Anteil älterer Arbeitnehmer unter den Gekündigten geringer sei.

8. Die beschwerdeführende Partei hat eine Replik erstattet, in der sie der Äußerung des Bundesministers für Finanzen entgegentritt. 19

II. Rechtslage

Die maßgeblichen Bestimmungen lauten wie folgt (die in Prüfung gezogene Wortfolge ist hervorgehoben): 20

1. § 20 EStG 1988 idF BGBl. I 13/2014 (Abgabenänderungsgesetz 2014): 21

"8. ABSCHNITT

Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:
[...]

7. Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen und Aufwandsersätze, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Dabei gilt:

a) Bei der Überlassung einer Person durch Dritte zur Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen gilt die Vergütung für die Überlassung als Entgelt. Das vom Überlasser an die überlassene Person geleistete Entgelt unterliegt hingegen nicht dem Abzugsverbot.

b) Der Betrag von 500 000 Euro pro Person ist nach der tatsächlichen Aufwands-
tragung zu aliquotieren, wenn Arbeits- oder Werkleistungen

- über einen Zeitraum von weniger als zwölf Monate oder
- für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften erbracht werden.

c) Abfindungen von Pensionsansprüchen unterliegen dem Abzugsverbot, wenn der abgefundenen jährliche Pensionsanspruch 500 000 Euro übersteigt. Der nicht abzugsfähige Betrag ergibt sich aus dem Verhältnis des nicht abzugsfähigen Pensionsbestandteiles zur gesamten Pension.

8. 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.

(2) [...]"

2. § 67 EStG 1988 idF BGBl. I 13/2014:

22

"Sonstige Bezüge"

§ 67. (1) Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs. 2 nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge

- | | |
|---------------------------------|---------|
| 1. für die ersten 620 Euro | 0%, |
| 2. für die nächsten 24 380 Euro | 6%, |
| 3. für die nächsten 25 000 Euro | 27%, |
| 4. für die nächsten 33 333 Euro | 35,75%. |

Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit diesen festen Steuersätzen unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2 100 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2 100 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3, Abs. 4, Abs. 5 erster Teilstrich, Abs. 6 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

(2) Das Jahressechstel beträgt ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge. Soweit die sonstigen Bezüge gemäß Abs. 1 mehr als das Jahressechstel oder nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge mehr als 83 333 Euro betragen, sind diese übersteigenden Bezüge im Auszahlungsmonat nach Abs. 10 zu besteuern. Bei der Berechnung des Jahressechstels ist jener laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen. Steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3, ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 15 lit. a, erhöhen nicht das Jahressechstel, steuerfreie sonstige Bezüge gemäß § 3, ausgenommen sonstige Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11, werden auf das Jahressechstel nicht angerechnet.

(3) Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, daß die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen mit 6%. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

Die vorstehenden Bestimmungen sind auf

- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 14 des Bezügegesetzes sowie gleichartige Bezüge und Entschädigungen auf Grund landesgesetzlicher Regelungen,
- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 5 des Verfassungsgerichtshofgesetzes,
- Abfertigungen durch die Urlaubs- und Abfertigungskasse auf Grund des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes, BGBl. Nr. 414/1972

anzuwenden. Die Lohnsteuer von Abfertigungen sowie von Kapitalbeträgen (§§ 55 und 67 BMSVG) aus BV-Kassen beträgt 6%. Wird der Abfertigungsbetrag oder der Kapitalbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung, an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämiengünstigen Pensionsinvestmentfonds (§ 108b in Verbindung mit § 17 BMSVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder an eine Pensionskasse übertragen, fällt keine Lohnsteuer an. Die Kapitalabfertigung angefallener Renten unterliegt einer Lohnsteuer von 6%. Zusätzliche Abfertigungszahlungen im Sinne dieser Bestimmung für Zeiträume, für die ein Anspruch gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind gemäß Abs. 10 zu versteuern.

(4) [...]

(5) [...]

(6) Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), sind nach Maßgabe folgender Bestimmungen mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern:

1. Der Steuersatz von 6% ist auf ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, höchstens aber auf den Betrag anzuwenden, der dem Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG entspricht.
2. Über das Ausmaß der Z 1 hinaus ist bei freiwilligen Abfertigungen der Steuersatz von 6% auf einen Betrag anzuwenden, der von der nachgewiesenen Dienstzeit abhängt. Bei einer nachgewiesenen

Dienstzeit von	ist ein Betrag bis zur Höhe von
3 Jahren	2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
5 Jahren	3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
10 Jahren	4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
15 Jahren	6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
20 Jahren	9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
25 Jahren	12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern. Ergibt sich jedoch bei Anwendung der dreifachen monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG auf die der Berechnung zu Grunde zu legende Anzahl der laufenden Bezüge ein niedrigerer Betrag, ist nur dieser mit 6% zu versteuern.

3. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 kürzen das sich nach Z 2 ergebende steuerlich begünstigte Ausmaß.

4. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder dieses Absatzes bereits früher ausgezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen.

5. Abs. 2 ist auf Beträge, die nach Z 1 oder Z 2 mit 6% zu versteuern sind, nicht anzuwenden.

6. Soweit die Grenzen der Z 1 und der Z 2 überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.

7. Die vorstehenden Bestimmungen betreffend freiwillige Abfertigungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen.

(7) Auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 gewährte Prämien für Verbesserungsvorschläge im Betrieb sowie Vergütungen an Arbeitnehmer für Diensterfindungen sind im Ausmaß eines um 15% erhöhten Sechstels der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufen-

den Bezüge, mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern (zusätzliches Sechstel); Abs. 2 dritter und vierter Satz ist anzuwenden.

(8) Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

a) [...]

f) 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, soweit sie nicht nach Abs. 6 mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind, 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.

g) [...].

(9) [...]"

3. § 124b EStG 1988 idF BGBl. I 13/2014:

23

"§ 124b. [...]

254. § 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. Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 8 für bestehende Rückstellungen für Abfertigungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. März 2014 enden, ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschiedsbetrag nicht gewinnerhöhend aufzulösen. Eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellungen darf erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Abfertigungsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 8 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt.
[...]"

4. § 12 Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988), BGBl. 401/1988, idF BGBl. I 13/2014:

24

"Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 12. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. [...]

8. Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 des Einkommensteuergesetzes 1988. Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt: Der Betrag von 500 000 Euro ist zu aliquotieren, wenn eine Person von

mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Werden Umlagen für diese Entgelte geleistet, sind die Aufwendungen um die empfangenen Umlagen zu kürzen und die Aliquotierung hat nach dieser Kürzung stattzufinden. § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.

9. [...]

(2) [...]"

5. § 109 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1973 betreffend die Arbeitsverfassung (Arbeitsverfassungsgesetz – ArbVG), BGBl. 22/1974, idF BGBl. I 101/2010:

25

"Mitwirkung bei Betriebsänderungen

§ 109. (1) Der Betriebsinhaber ist verpflichtet, den Betriebsrat von geplanten Betriebsänderungen zu einem Zeitpunkt, in einer Weise und in einer inhaltlichen Ausgestaltung zu informieren, die es dem Betriebsrat ermöglichen, die möglichen Auswirkungen der geplanten Maßnahme eingehend zu bewerten und eine Stellungnahme zu der geplanten Maßnahme abzugeben; auf Verlangen des Betriebsrates hat der Betriebsinhaber mit ihm eine Beratung über deren Gestaltung durchzuführen. Als Betriebsänderungen gelten insbesondere

1. die Einschränkung oder Stilllegung des ganzen Betriebes oder von Betriebsteilen;
 - 1a. die Auflösung von Arbeitsverhältnissen, die eine Meldepflicht nach § 45a Abs. 1 Z 1 bis 3 Arbeitsmarktförderungsgesetz, BGBl. Nr. 31/1969, in der jeweils geltenden Fassung, auslöst,
2. die Verlegung des ganzen Betriebes oder von Betriebsteilen;
3. der Zusammenschluß mit anderen Betrieben;
4. Änderungen des Betriebszwecks, der Betriebsanlagen, der Arbeits- und Betriebsorganisation sowie der Filialorganisation;
5. die Einführung neuer Arbeitsmethoden;
6. die Einführung von Rationalisierungs- und Automatisierungsmaßnahmen von erheblicher Bedeutung;
7. Änderungen der Rechtsform oder der Eigentumsverhältnisse an dem Betrieb.

(1a) Im Falle einer geplanten Betriebsänderung nach Abs. 1 Z 1a hat die Information nach Abs. 1 erster Satz jedenfalls zu umfassen

1. die Gründe für die Maßnahme,
2. die Zahl und die Verwendung der voraussichtlich betroffenen Arbeitnehmer, deren Qualifikation und Beschäftigungsdauer sowie die Kriterien für die Auswahl dieser Arbeitnehmer,
3. die Zahl und die Verwendung der regelmäßig beschäftigten Arbeitnehmer,
4. den Zeitraum, in dem die geplante Maßnahme verwirklicht werden soll,

5. allfällige zur Vermeidung nachteiliger Folgen für die betroffenen Arbeitnehmer geplante Begleitmaßnahmen.

Die Information nach Z 1 bis 4 hat schriftlich zu erfolgen. Die Informations- und Beratungspflicht trifft den Betriebsinhaber auch dann, wenn die geplante Maßnahme von einem herrschenden Unternehmen veranlaßt wird. Unbeschadet des § 92 Abs. 2 kann der Betriebsrat der Beratung Sachverständige beiziehen.

(2) Der Betriebsrat kann Vorschläge aus Verhinderung, Beseitigung oder Milderung von für die Arbeitnehmer nachteiligen Folgen von Maßnahmen gemäß Abs. 1 erstaten; hierbei hat der Betriebsrat auch auf die wirtschaftlichen Notwendigkeiten des Betriebes Bedacht zu nehmen.

(3) Bringt eine Betriebsänderung im Sinne des Abs. 1 Z 1 bis 6 wesentliche Nachteile für alle oder erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft mit sich, so können in Betrieben, in denen dauernd mindestens 20 Arbeitnehmer beschäftigt sind, Maßnahmen zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung dieser Folgen durch Betriebsvereinbarung geregelt werden. Sind mit einer solchen Betriebsänderung Kündigungen von Arbeitnehmern verbunden, so soll die Betriebsvereinbarung auf die Interessen von älteren Arbeitnehmern besonders Bedacht nehmen. Kommt zwischen Betriebsinhaber und Betriebsrat über den Abschluß, die Abänderung oder Aufhebung einer solchen Betriebsvereinbarung eine Einigung nicht zustande, so entscheidet – insoweit eine Regelung durch Kollektivvertrag oder Satzung nicht vorliegt – auf Antrag eines der Streitparteien die Schlichtungsstelle. Bei der Entscheidung der Schlichtungsstelle ist eine allfällige verspätete oder mangelhafte Information des Betriebsrates (Abs. 1) bei der Festsetzung der Maßnahmen zugunsten der Arbeitnehmer in der Weise zu berücksichtigen, daß Nachteile, die die Arbeitnehmer durch die verspätete oder mangelhafte Information erleiden, zusätzlich abzugelten sind."

III. Bedenken des Verfassungsgerichtshofes

1. Bei Behandlung der Beschwerde sind im Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 idF BGBl. I 13/2014 entstanden. 26

2. Der Verfassungsgerichtshof geht vorläufig davon aus, dass die Beschwerde zulässig ist, dass das Bundesfinanzgericht bei der Erlassung der angefochtenen Entscheidung die in Prüfung gezogene Bestimmung zumindest denkmöglich angewendet hat und dass auch der Verfassungsgerichtshof diese Bestimmung bei seiner Entscheidung über die Beschwerde anzuwenden hätte. 27

3. Im Rahmen des Prüfungsbeschlusses ist von folgendem Regelungszusammenhang auszugehen: 28

3.1. Mit dem AbgÄG 2014 (BGBl. I 13) wurde neben einem Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- und Werkleistungen, soweit diese pro Person und Kalenderjahr den Betrag von € 500.000,- übersteigen (vgl. § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988), auch die Abzugsfähigkeit von freiwilligen Abfertigungen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 beschränkt: § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 enthält ein Abzugsverbot für "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." Der Aufwand für freiwillige Abfertigungen nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 ist somit nur insoweit abzugsfähig, als die freiwillige Abfertigung beim Empfänger dem begünstigten Steuersatz iHv 6% unterliegt. Nach § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 gilt dieses Abzugsverbot auch für Körperschaften. 29

3.2. Für Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen iSd § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 ArbVG oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen, ordnet § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 an, dass diese – soweit sie nicht nach Abs. 6 mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind – bis zu einem Betrag von € 22.000,- mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern sind. Abfertigungen, die im Rahmen von Sozialplänen ausbezahlt werden, unterliegen somit – soweit sie innerhalb der Begünstigungsgrenzen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 liegen – dem Steuersatz von 6%. Soweit die im Rahmen von Sozialplänen gewährte Abfertigung nicht dem Steuersatz von 6% unterliegt, wird diese gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 bis zu einem Betrag von € 22.000,- begünstigt mit einem halben Steuersatz besteuert. 30

3.3. Der Verfassungsgerichtshof geht vorderhand davon aus, dass in einem solchen Fall einer im Rahmen eines Sozialplanes ausbezahlten Abfertigung für den das begünstigte Ausmaß nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 übersteigenden Teil der Abfertigung das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zum Tragen kommt und somit insoweit Sozialplanzahlungen nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig sind. In diesem Zusammenhang bestimmt die Inkrafttretensregelung des § 124b 31

Z 254 EStG 1988, dass die grundsätzlich auf Auszahlungen nach dem 28. Februar 2014 anzuwendende Vorschrift des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 nicht für Auszahlungen auf Grund von Sozialplänen gilt, die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden. Demgemäß hat auch der Verwaltungsgerichtshof jüngst die Anwendung des Abzugsverbots des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 auf die im Rahmen von Sozialplänen ausbezahlten Abfertigungen bestätigt (VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013).

4. Folgende Erwägungen bestimmen den Verfassungsgerichtshof, § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 in Prüfung zu ziehen: 32

Der Gleichheitsgrundsatz bindet auch den Gesetzgeber (s. etwa VfSlg. 13.327/1993, 16.407/2001). Er setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen (vgl. zB VfSlg. 14.039/1995, 16.407/2001). Innerhalb dieser Schranken ist es jedoch dem Gesetzgeber von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art und Weise zu verfolgen (vgl. VfSlg. 17.807/2006 mwN). Dabei ist unter der Sachlichkeit einer Regelung nicht deren "Zweckmäßigkeit" zu verstehen. Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber nur entgegenreten, wenn dieser Ziele verfolgt, die keinesfalls als im öffentlichen Interesse liegend anzusehen sind (zB VfSlg. 17.315/2004 mwN). 33

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes liegt es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, im Steuerrecht neben fiskalischen auch andere Zwecke zu verfolgen (vgl. zB VfSlg. 10.403/1985, 14.597/1996 mwN). Es steht dem Gesetzgeber somit auch frei, im Steuerrecht Anreize für eine Verhaltenslenkung der Steuerpflichtigen zu setzen, sofern er sich dabei nicht von vornherein völlig ungeeigneter Mittel bedient (vgl. dazu *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in: Österreichische Juristenkommission [Hrsg.], Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform, 1998, 119 [126]). 34

4.1. Ausweislich der Erläuterungen zum AbgÄG 2014 (BGBl. I 13) korrespondiert das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 mit der Einschränkung der Begünstigung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988. In § 67 Abs. 6 EStG 1988 hat der Gesetz- 35

geber mit dem AbgÄG 2014 bei unveränderter Fortführung der Staffelung nach der Dienstzeit die Begünstigung begrenzt, indem er deren Ausmaß einer Deckelung unterworfen hat, die an ein Vielfaches der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG anknüpft. Nach den Materialien soll damit die steuerliche Begünstigung für "Golden Handshakes" abgeschafft werden, um vor allem ältere Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten (vgl. RV 24 BlgNR 25. GP, 8). Durch die Regelung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 soll danach ein Lenkungseffekt bewirkt werden mit dem Ziel, Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte des Steuerrechts zu stärken (VfSlg. 19.933/2014, S 884).

4.2. In seiner Rechtsprechung zu den einkommensteuerlichen Abzugsverboten geht der Verfassungsgerichtshof davon aus, dass nach der dem Einkommensteuerrecht zugrunde liegenden Konzeption diese Steuer den periodisch erzielten Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte (Rein-)Einkommen, erfassen soll und dieses Konzept es grundsätzlich gebietet, die zur Erzielung des Einkommens getätigten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen (sog. objektives Nettoprinzip; vgl. auch VfSlg. 8457/1978, 18.783/2009, 19.615/2012). 36

Dieses – der einfachgesetzlichen Ausgestaltung im Ertragsteuerrecht zugrunde liegende – Prinzip gilt allerdings nicht absolut. Der Gesetzgeber darf dieses durchbrechen; ein solches Abgehen vom objektiven Nettoprinzip hält aber nur dann vor dem Gleichheitsgrundsatz stand, wenn es sachlich gerechtfertigt ist (vgl. zB VfSlg. 8457/1978, 18.783/2009, 19.615/2012, 19.933/2014). 37

4.3. Vor diesem Hintergrund geht der Verfassungsgerichtshof zunächst davon aus, dass im Grundsatz ein Abzugsverbot für Teile von freiwilligen Abfertigungen, die den Rahmen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 überschreiten (vgl. zur verfassungskonformen Auslegung VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013), nicht gegen den Gleichheitssatz verstößt: 38

4.3.1. Im Erkenntnis VfSlg. 19.933/2014 hat der Verfassungsgerichtshof zu den Bedenken des antragstellenden Gerichts zur unterschiedlichen Behandlung der Abzugsfähigkeit von gesetzlichen Abfertigungen (an einen GmbH-Geschäftsführer), die unter § 67 Abs. 3 EStG 1988 fallen und daher nicht dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 unterliegen, und freiwilligen Abfertigungen (an 39

einen AG-Vorstand), ausgesprochen, dass der Gesetzgeber mit der Anknüpfung des Abzugsverbots an den Rechtsgrund der Abfertigung und damit die Dispositionsmöglichkeit des Unternehmens seinen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum nicht überschritten hat (vgl. VfSlg. 19.933/2014, S 863). In diesem Erkenntnis hielt der Verfassungsgerichtshof ferner fest, dass er – mangels dargelegter Bedenken – die Sachlichkeit des Abzugsverbots für sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 mit Blick auf das objektive Nettoprinzip nicht zu prüfen hatte.

4.3.2. Im vorliegenden Zusammenhang geht der Verfassungsgerichtshof davon aus, dass Lenkungsziele ein Abgehen vom objektiven Nettoprinzip rechtfertigen können, wenn solche Regelungen nicht völlig ungeeignet sind, das mit der Regelung verfolgte Ziel zu erreichen. Es ist daher nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber für den Fall übermäßig hoher Abfertigungen ab einem bestimmten Betrag ein Abzugsverbot vorsieht, um in Verfolgung von Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekten die Vereinbarung solcher Abfertigungen zu erschweren. Auch kann dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er mit dem Verbot das Ziel verfolgt, Personalfreisetzungen vor allem von älteren Arbeitnehmern zu erschweren.

40

4.4. Auch wenn dem Gesetzgeber somit aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht entgegengetreten werden kann, für einen bestimmten Betrag übersteigende freiwillige Abfertigungen ein Abzugsverbot vorzusehen (zur Einschränkung der Begünstigung auf Ebene des Arbeitnehmers vgl. bereits VfSlg. 20.204/2017), dürfte das mit der Regelung im Rahmen des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes verfolgte sozial- und gesellschaftspolitische Ziel nicht rechtfertigen, Abfertigungszahlungen im Rahmen eines Sozialplanes (auch nur teilweise) von der Abzugsfähigkeit auszuschließen:

41

4.4.1. Bringt eine Betriebsänderung iSd § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 ArbVG wesentliche Nachteile für alle oder erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft, so können in Betrieben, in denen dauernd mindestens 20 Arbeitnehmer beschäftigt sind, Maßnahmen zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung dieser Folgen durch Betriebsvereinbarung geregelt werden (§ 109 Abs. 3 ArbVG). Der Betriebsrat hat dabei auch auf die wirtschaftlichen Notwendigkeiten des Betriebes Bedacht zu nehmen (§ 109 Abs. 2 ArbVG). Sind mit einer solchen Betriebsänderung Kündigungen von Arbeitnehmern verbunden, so soll der Sozialplan auf die Interessen

42

von älteren Arbeitnehmern besonders Bedacht nehmen (§ 109 Abs. 3 ArbVG). Kommt es zu keiner Einigung zwischen dem Arbeitgeber und dem Betriebsrat, so entscheidet – soweit eine Regelung durch Kollektivvertrag oder Satzung nicht vorliegt – auf Antrag eines der Streitparteien die Schlichtungsstelle, weshalb Sozialpläne erzwingbare Betriebsvereinbarungen iSd § 97 Abs. 1 Z 4 ArbVG darstellen.

4.4.2. Sozialpläne zielen somit – vor dem Hintergrund der für das Unternehmen bestehenden wirtschaftlichen Notwendigkeiten – darauf ab, die mit Personalfreisetzungen anlässlich von Betriebsänderungen eintretenden wirtschaftlichen Folgen und Nachteile für Arbeitnehmer sozial verträglich abzufedern (vgl. OGH 23.5.1997, 8 ObA 78/97x; *Reissner*, § 97 ArbVG, in: Neumayr/Reissner [Hrsg.], Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht, 3. Auflage 2018, Rz 36). Sozialpläne dienen damit dem Schutz des wirtschaftlich Schwachen und verfolgen das Ziel, der Arbeitnehmerschaft bisher zugestandene Rechtspositionen zu erhalten bzw. deren Verlust auszugleichen (vgl. OGH 26.3.1997, 9 ObA 75/97p). 43

4.4.3. Dabei hat die Zahlung von Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen offenbar die Funktion, in einer Streitvermeidenden oder gar Streitbeilegenden Weise zwischen Arbeitgeberseite und Arbeitnehmern einen Interessenausgleich für die negativen Folgen einer solchen geplanten Betriebsänderung auf die Belegschaft herbeizuführen. 44

4.4.4. Die im Rahmen von Sozialplänen gewährten Abfertigungen haben somit im Regelfall ihre Grundlage in erzwingbaren Betriebsvereinbarungen, die zwischen Arbeitgeber und Betriebsrat abgeschlossen und im Rahmen von Instrumenten kollektiver Arbeitsrechtsgestaltung mit dem Ziel eines Interessenausgleichs zwischen Arbeitgeber und der gesamten Belegschaft vereinbart werden. Sie 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 1988 zu unterwerfen. 45

4.4.5. Ferner scheint das mit diesem Abzugsverbot verfolgte Ziel, die Auszahlung übermäßig hoher Abfertigungen unattraktiv zu machen, nicht geeignet, die Funktion und Zwecksetzung von Sozialplanabfertigungen sachangemessen zu berücksichtigen. Vielmehr scheint es, dass die mit einem solchen Abzugsverbot 46

verbundene Steuerbelastung die für Sozialplanzahlungen zur Verfügung stehenden Mittel zulasten der Arbeitnehmer reduzieren und Betriebsänderungen zumindest erschweren kann.

4.4.6. Hinzu kommt, dass für Sozialpläne der Arbeitnehmerbegriff des § 36 ArbVG gilt: Nach § 36 Abs. 2 ArbVG rechnen Mitglieder von gesetzlichen Vertretungsorganen von juristischen Personen und leitende Angestellte, denen maßgeblicher Einfluss auf die Führung des Betriebes zukommt, nicht zu den Arbeitnehmern im Sinne dieser Bestimmung. Das Abzugsverbot dürfte daher im Fall von Sozialplänen regelmäßig nicht Abfertigungszahlungen treffen, deren zugrunde gelegter Monatsbezug die dreifache monatliche Höchstbeitragsgrundlage (§ 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988) überschreitet, sondern Fälle, in denen eine die Dienstzeitstaffelung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 übersteigende Abfertigung vereinbart wird, um die mit der Betriebsänderung einhergehenden wirtschaftlichen Nachteile für das freigesetzte Personal sozial verträglicher auszugleichen. Auch aus dieser Perspektive erscheint das Abzugsverbot nicht sachgerecht.

4.4.7. Es ist für den Verfassungsgerichtshof in diesem Zusammenhang vorderhand auch nicht zu erkennen, dass ein Abzugsverbot für solche Zahlungen geeignet wäre, Personalfreisetzung hintanzuhalten. Letztlich könnten solche Lenkungseffekte sachlich rechtfertigen, ein Abzugsverbot für einen bestimmten Betrag übersteigende Sozialplanabfertigungen vorzusehen. Es wird daher im Gesetzesprüfungsverfahren zu prüfen sein, inwieweit ein (teilweises) Abzugsverbot geeignet sein kann, die Kündigung einer größeren Anzahl von Mitarbeitern weniger attraktiv zu machen.

4.5. Des Weiteren hegt der Verfassungsgerichtshof aber auch das Bedenken, dass das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 auf Grund seiner Anknüpfung an § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu unsachlichen Differenzierungen führen dürfte:

4.5.1. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzgerichtes sind freiwillige Abfertigungen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 von sogenannten Abgangsentschädigungen zu unterscheiden, die nicht unter § 67 Abs. 6 EStG 1988 fallen (vgl. VwGH 15.9.2011, 2007/15/0231; 19.4.2018, Ra 2017/15/0073; BFG 18.12.2020, RV/7103093/2020). Danach sind Entschädigungen, die einem Arbeitnehmer als Gegenleistung für seine Zustimmung zur

sofortigen oder vorzeitigen Auflösung des Arbeitsverhältnisses zugesagt werden, nicht vom Abzugsverbot erfasst (vgl. *Bräumann/Kofler/Tumpel*, Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots für Sozialplanzahlungen, SWK 2020, 1354 [1361]). Für den Verfassungsgerichtshof ist vorderhand nicht ersichtlich, welche sachlichen Gründe es rechtfertigen könnten, Sozialplanzahlungen in Form freiwilliger Abfertigungen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 einem Abzugsverbot zu unterwerfen, wenn demgegenüber andere zur Herbeiführung der Beendigung von Arbeitsverhältnissen geleistete Zahlungen keinem Abzugsverbot unterliegen.

4.5.2. Ferner dürfte das Abzugsverbot dann nicht anwendbar sein, wenn Sozialpläne nicht im Wege einer Betriebsvereinbarung, sondern im Rahmen eines Kollektivvertrages geregelt werden (vgl. *Bräumann/Kofler/Tumpel*, aaO, 1361). Abfertigungen, die im Rahmen kollektivvertraglicher Regelungen gewährt werden, sind nämlich unter § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu subsumieren, womit sie – nach der vorläufigen Annahme des Verfassungsgerichtshofes – nicht vom Abzugsverbot des – auf § 67 Abs. 6 EStG 1988 verweisenden – § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 erfasst wären. Der Verfassungsgerichtshof vermag vorderhand auch für diese Differenzierung keine sachlichen Gründe zu erkennen. 51

5. Schließlich wird im Gesetzesprüfungsverfahren zu untersuchen sein, ob die Bedenken im Rahmen einer verfassungskonformen Auslegung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zerstreut werden können. In diesem Zusammenhang geht der Verfassungsgerichtshof allerdings davon aus, dass eine Auslegung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988, wonach sich der Verweis auf Abs. 6 nur auf die Berechnung der Steuer bezieht, im Übrigen aber Sozialplanabfertigungen keine Abfertigung iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 wären und daher auch kein Anwendungsbereich für das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 vorliegen würde, nicht in Betracht kommen dürfte (vgl. VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013). 52

IV. Ergebnis

1. Der Verfassungsgerichtshof hat daher beschlossen, § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 idF BGBl. I 13/2014 von Amts wegen auf seine Verfassungsmäßigkeit zu prüfen. 53

2. Ob die Prozessvoraussetzungen vorliegen und die dargelegten Bedenken zutreffen, wird im Gesetzesprüfungsverfahren zu klären sein. 54

3. Dies konnte gemäß § 19 Abs. 4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung beschlossen werden.

55

Wien, am 24. Juni 2021

Die Vizepräsidentin:

Dr. MADNER

Schriftführerin:

Mag. HÖBARTH