

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf. als Rechtsnachfolgerin der Bf.alt, Anschrift, als Gruppenmitglied unter der Gruppenträgerin GT, Anschrift-GT, alle vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Am Heumarkt 7, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 14.01.2020 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 02.10.2019 betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2014 bis 2017 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Das Einkommen des Gruppenmitglieds Bf. als RNF Bf.alt für 2014 wird mit -26.620.825,79 € (Verlust) festgesetzt.

II. Die Beschwerde betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2015 bis 2017 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Bf. als RNF der Bf.alt wurde von der belangten Behörde (FA) einer Außenprüfung (BP) für die Jahre 2013 bis 2017 unterzogen. Am 2.10.2019 erließ das FA in Folge der BP geänderte Feststellungsbescheide Gruppenmitglied für sämtliche geprüften Jahre. Neben einer Reihe von nicht bekämpften Feststellungen gelangte das FA zum Ergebnis, dass Auszahlungen aufgrund von Sozialplänen vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 iVm § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 umfasst wären und rechnete dem Jahresergebnis der Bf. aus diesem Titel folgende Beträge zu:

2014: 47.369,29 €

2015: 3.677.882,52 €

2016: 861.069,34 €

2017: 42.141,73 €

In Tz 5 des Bp-Berichts führte das FA begründend aus, dass freiwillige Zahlungen (die nach dem 28.2.2014 erfolgen), wenn sie nicht mit dem Steuersatz von 6% zu besteuern sind, gemäß § 20 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 (iVm § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988) bei der Gewinnermittlung nicht abzugsfähig seien. Seitens des BMF werde vertreten, dass das Abzugsverbot auf sämtliche freiwilligen Zahlungen anwendbar sei, weil sie im Grunde Zahlungen nach § 67 Abs 6 EStG darstellen würden (VwGH-Erkenntnis vom 21.09.2016, 2013/13/0102).

§ 124b Z 254 EStG 1988 regle, dass § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 erstmalig auf Auszahlungen anzuwenden sei, die nach dem 28.2.2014 anfallen. Dies gelte nicht für Auszahlungen auf Grund von Sozialplänen iSd. § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988, die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen worden seien. Das Ziel des Gesetzgebers sei somit, nur die Sozialpläne vor dem Datum 1.3.2014 und nicht generell Sozialpläne auszunehmen.

Die vom FA angesetzten "Zahlen" seien mit dem geprüften Unternehmen abgestimmt worden und stünden daher außer Streit.

In der nach mehrfachen Fristverlängerungen fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 14.1.2020 wendete sich die Bf. nur gegen die Nichtanerkennung des Aufwandes aus Auszahlungen aufgrund von Sozialplänen in den Jahren 2014 bis 2017 im Gesamtbetrag von 4.653.462,60 € als Betriebsausgabe.

Die Bf. stellt zunächst außer Streit, dass 2014 eine zum Tarif steuerpflichtige freiwillige Abfertigung, die nicht Teil eines Sozialplanes war, in Höhe von 44.841,28 € als Hinzurechnung ebenso zutreffend erfolgt sei wie die Korrektur einer von der Bf. irrtümlich vorgenommene Hinzurechnung in der Mehr-Weniger-Rechnung des Veranlagungsjahres 2017 in Höhe von 580.177,34 €. Diese beiden Punkte sind nicht Teil der Beschwerde.

Hinsichtlich der übrigen streitgegenständlichen Sozialplanzahlung entfalle ein betraglich aufgegliederter großer Anteil der Auszahlungen auf Bezüge, die nach § 67 Abs 8 lit f EStG zum halben Steuersatz besteuert worden seien (bis 22.000,00 € pro Dienstnehmer).

Bezüglich der im Wirtschaftsjahr 2014 geleisteten Sozialplanzahlungen iHv 47.369,29 € sei zudem anzumerken, dass diese auf dem am 30.9.2013 - und somit noch vor dem in der Übergangsbestimmung zu § 20 Abs 1 Z 8 EStG in § 124b Z 254 EStG genannten Stichtag 1. März 2014 - abgeschlossenen Sozialplan basieren würden und somit jedenfalls abzugsfähig wären.

Bei Sozialplanzahlungen handle es sich eben nicht um Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG. Der Umstand, dass der Gesetzgeber in § 67 Abs. 8 lit. f EStG auf Empfängerebene eine begünstigte

Besteuerung für freiwillige Abfertigungen aufgrund eines Sozialplanes - angelehnt an die Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG - vorsehe, mache diese nicht automatisch zu Bezügen nach § 67 Abs. 6 EStG, sondern handle es sich noch immer um solche nach § 67 Abs. 8 lit. f EStG.

Sozialpläne würden als Betriebsvereinbarungen abgeschlossen und seien ebenso wie Gesetze und Kollektivverträge unmittelbar rechtsverbindlich und im Wege der Arbeits- und Sozialgerichte durchsetzbar. Ein Sozialplan können nach § 97 Abs. 1 Z 4 ArbVG nur generelle und keine Einzelfallregelungen enthalten. Der VfGH führe in seinem Erkenntnis vom 9.12.2014, G 136/2014 aus, *dass die Anknüpfung des § 20 Abs 1 Z 8 EStG an § 67 Abs 6 EStG den Grundgedanken zu eigen hat, Abfertigungen, die nicht zwingend sind, sondern individualrechtlich vereinbart werden und damit im Gestaltungsspielraum des Unternehmens liegen, nicht vollumfänglich zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen. Soweit die Auszahlung einer Abfertigung hingegen insbesondere aufgrund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Regelungen zwingend ist, können nach Ansicht des VfGH Aufwendungen und Ausgaben für diese Abfertigung weiterhin zur Gänze als Betriebsausgaben abgezogen werden.*

Ein Sozialplan solle kollektive Nachteile abwehren und weise keinen individualrechtlichen Charakter auf. Es sei Voraussetzung für den Abschluss eines Sozialplans, dass eine Betriebsänderung Nachteile für alle oder erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft mit sich bringt. Eine Betriebsvereinbarung über einen Sozialplan könne nur generelle, nicht auch Einzelfallregelungen enthalten (§ 97 Abs. 1 Z 4 ArbVG).

Wörtlich wird zusammengefasst, *"dass es sich bei Sozialplanzahlungen um eine eigenständige, in § 67 Abs 8 lit f EStG geregelte Art der beendigungskausalen Zahlung handelt. Im Gegensatz zu individualrechtlich (somit auf Ebene eines einzelnen Arbeitnehmers und Arbeitgeber) vereinbarten freiwilligen Abfertigungen, sind Sozialpläne in Form von Betriebsvereinbarungen als kollektive Rechtsgestaltungsmittel erzwingbar.*

Eine Versagung des Betriebsausgabenabzugs betreffend Sozialplanzahlungen basierend auf der Anknüpfung des § 20 Abs 1 Z 8 EStG an § 67 Abs 6 EStG ist durch das Gesetz und die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs nicht gedeckt."

Das gegenständliche Abzugsverbot sei im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 2014 zeitgleich mit dem Abzugsverbot für sogenannte „Managergehälter“ eingeführt worden und auch im Zusammenschau mit diesem zu beurteilen. Nach den Materialien zum AbgÄG 2014 seien mit der Einführung des genannten Abzugsverbotes und der damit eingeschränkten steuerlichen Abzugsfähigkeit von Managergehältern und Golden Handshakes Gerechtigkeit- und Solidaritätsaspekte verfolgt worden. Unstrittig seien vom gegenständlichen Abzugsverbot freiwillige Abfertigungen ohne Vorliegen eines Sozialplans umfasst, da diesfalls jeweils Einzelfälle betroffen sein. Erfolgt Auszahlungen aufgrund eines Sozialplans in Form einer Betriebsvereinbarung geschehe dies um wesentliche Nachteile für erhebliche Teile der

Arbeitnehmerschaft zu vermeiden. Der Zweck des Sozialplans sei somit grundsätzlich eine soziale Abfederung, wodurch vor allem wirtschaftlich schwache Arbeitnehmer geschützt würden. Leitende Angestellte und damit genau jene Gruppe die der Gesetzgeber bei Implementierung des Abzugsverbotes für Managergehälter und "Golden Handshakes" im Auge gehabt habe - würden nicht unter den Geltungsbereich eines Sozialplans fallen.

Vor diesem Hintergrund und dem ausdrücklichen Willen der Regierungsparteien, Sozialpläne nicht in das Abzugsverbot einzubeziehen, ist die Nennung des Sozialplanes in der Übergangsbestimmung zu § 20 Abs 1 Z 8 EStG gemäß § 124b Z 254 Satz 2 EStG unverständlich. So sprechen auch Heffermann/Jann (ÖStZ 2016, 200) in diesem Zusammenhang von einem „legistischen Missgeschick“.

Jedenfalls nicht vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 umfasst seien Auszahlungen aufgrund eines Sozialplans betreffend Mitarbeiter, die dem Regime der „Abfertigung-Neu“ unterlägen. Der Gesetzgeber sehe eine begünstigende Besteuerung mit 6 % nach § 67 Abs. 6 idF BudBG 2014 nach Z. 7 leg.cit. nur für jene Zeiträume vor, für die keine Anwartschaften gegenüber einer betrieblichen Vorsorgekasse bestünden.

Nach § 67 Abs. 6 Z. 7 EStG liegen Einkünfte im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG nur für Zeiträume vor, für die keine Anwartschaften gegenüber einer betrieblichen Vorsorgekasse bestehen. Dies bedeute in systematische Zusammenschau, dass gemäß § 67 Abs. 6 EStG in Verbindung mit seiner Z 7 somit für Abfertigung-Neu-Fälle keine sonstigen Bezüge des § 67 Abs. 6 EStG vorliegen könnten und damit das Abzugsverbot nur für Aufwendungen für Abfertigungszahlungen an Personen die dem alten Abfertigungssystem unterliegen anzuwenden sei. Entsprechend herrschender Literaturansicht könnten daher auch nur jene Beträge vom Abzugsverbot umfasst sein, deren Dienstnehmer im System Abfertigung- Alt bezahlt worden seien.

In der Stellungnahme zur Beschwerde führt das FA an, dass die 2014 vorgenommene Zurechnung der „freiwilligen Abfertigung“ iHv. 47.369,29 € zu Unrecht erfolgt sei, weil diese Zahlungen auf einem am 30.9.2013 abgeschlossenen Sozialplan beruhen würden.

Darüber hinaus wird gegen das Vorbringen in der Beschwerde eingewendet, dass § 67 Abs. 6 EStG 1988 normiere, dass sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, in einem bestimmten Ausmaß begünstigt zu besteuern seien. Als sonstige Bezüge seien im Gesetz beispielhaft freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von Betriebliche Vorsorgekassen (=BV) ausbezahlte Abfertigungen und Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume genannt. Aufgrund der mit der Einführung des betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes (BMVG, nunmehr BMSVG), BGBl. I Nr. 100/2002, im § 67 Abs. 6 angefügten Z 7 ist die begünstigte Besteuerung bei Dienstverhältnissen, auf deren volle Dauer das mit dem BMSVG eingeführte

Abfertigungssystem angewendet wird („neue Dienstverhältnisse“), nicht anzuwenden (VwGH 17.6.2015, 2011/13/0086).

Freiwillige Abfertigungen für Zeiträume, für die bereits Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestünden, seien daher einer begünstigten Besteuerung nicht zugänglich, was aber nichts daran ändere, dass sie dem Grunde nach sonstige Bezüge iSd. § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen würden (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0122; VwGH 21.9.2016, 2013/13/0102; Lachmayer in SWK 6/2015, 313 „VfGH bestätigt Abzugsverbot für „Managergehälter“), auf die im § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 Bezug genommen werde.

Zudem ergebe sich aus dem Gesetzeswortlaut der Übergangsbestimmung des § 124b Z 254 EStG 1988, der nur Zahlungen aufgrund von Sozialplänen, die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden, vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 ausnimmt, eindeutig, dass der Gesetzgeber Zahlungen aus später abgeschlossenen Sozialplänen nicht zum Abzug habe zulassen wollen. Andernfalls hätte der Gesetzgeber wohl generell Zahlungen aufgrund von Sozialplänen vom Abzugsverbot ausgenommen.

Die Beschwerde wurde über Antrag ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung an das Bundesfinanzgericht vorgelegt. Mit Schriftsatz vom 1.4.2020 verzichtete die Bf. auf die beantragte mündliche Verhandlung sowie auf die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Der unstrittige Sachverhalt betreffend den Streitpunkt ergibt sich aus dem Beschwerdeschriftsatz, welcher im übrigen Akteninhalt Deckung findet:

In den Wirtschaftsjahren 2014-2017 leistete die Bf. nach dem 28.2.2014 Auszahlungen auf Grundlage von Sozialplänen und machte folgende Beträge als Betriebsausgaben geltend:

Jahr	2014	2015	2016	2017
Auszahlungen	83.643,90	4,548.444,82	1.273.463,28	109.283,18
1/2 Satz*	44.000,00	1.100.000,00	276.258,69	42.141,73
Abf. Alt **		2.661.051,24	486.298,91	46.999,73
Abf. neu ***	47.369,29	1.016.831,28	374.770,43	20.141,73
SP1****	47.369,29			
SP2*****		4,548.444,82	1.273.463,28	109.283,18
hier strittig	47.369,29	3.677.882,52	861.069,34	67.141,45

- * Bezüge, die nach § 67 Abs 8 lit. f EStG zum halben Steuersatz besteuert wurden
(bis EUR 22.000,00 pro Dienstnehmer)
- ** Auszahlungen betreffend Abfertigung alt
- *** Auszahlungen betreffend Abfertigung neu
- **** Abschluss des Sozialplans am 30.9.2013
- ***** Abschluss des Sozialplans am 30.5.2015

Nach § 12 Abs. 1 Z 8 KStG dürfen bei den einzelnen Einkunftsarten Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 (AbgÄG 2014) sind 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, nicht abzugsfähig.

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 lautet auszugsweise:

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.....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.....*

...

- 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 gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen.*

§ 20 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 idF AbgÄG 2014 ist gemäß § 124b Z 254 EStG 1988 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.

Nach § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 sind 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 (ArbVG) oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen, soweit sie nicht nach Abs. 6 mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern 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.

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 erfasst zunächst ganz allgemein alle durch die Beendigung eines Dienstverhältnisses bedingten sonstigen Bezüge. Nach dieser Formulierung sollen diese aber nur bis zu einer bestimmten Höhe begünstigt mit dem Steuersatz von 6% besteuert werden. Die Aufzählung im Klammerausdruck ist eine demonstrative, wobei ausdrücklich durch BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen von der Begünstigung ausgenommen sind.

Durch das AbgÄG 2014 wurde in § 67 Abs 6 EStG in Z 1 und 2 eine Deckelung der begünstigungsfähigen Auszahlungen eingeführt.

Die Anknüpfung in Z 1 erfolgt seither zwar wie zuvor an ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, ist jedoch nunmehr mit dem Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG gedeckelt. Bei dieser sogenannten "Viertelregelung" erfolgt die Deckelung dienstzeitunabhängig und unterschiedslos an wen und aus welchem Titel die freiwillige Abfertigung ausbezahlt wird. Nur bei der darüber hinausgehenden, in Z 2 normierten dienstzeitabhängigen Staffelung, die der gesetzlichen Abfertigung des § 23 Angestelltengesetz nachgebildet ist, wird der maßgebende Monatsbezug mit dem Dreifachen der monatlichen ASVG-Höchstbeitragsgrundlage begrenzt. Aus diesen Bestimmungen ergibt sich somit für die dienstzeitunabhängige Komponente einer beendigungskausalen Zahlung ein begünstigungsfähiger Betrag von maximal 40.770 € (2014); 41.850 € (2015); 43.740 € (2016); 44.820 € (2017) und für die dienstzeitabhängige maximal ein Betrag von 163.080 € (2014), 167.400 € (2015), 174.960 € (2016) und 179.280 € (2017), sohin insgesamt 203.850 € (2014), 209.250 € (2015), 218.700 € und 224.100 € (2017).

Aus der Formulierung des § 67 Abs. 6 EStG - "sonstige Bezüge" nämlich soweit sie nicht durch die vorangestellten Absätze einer gesonderten Regelungen unterliegen bzw. nicht in Abs. 6 selbst ausdrücklich ausgenommen werden (Auszahlungen von BV-Kassen /Abfertigung "neu") - ist ersichtlich, dass unter den Anwendungsbereich grundsätzlich alle beendigungskausalen Zahlungen zu subsumieren sind. Daher stellt § 67 Abs. 6 EStG 1988 die Generalnorm zur Besteuerung beendigungskausaler Zahlungen eines Dienstgebers an ausscheidende Dienstnehmer dar.

Bei der Regelung des § 67 Abs 6 EStG 1988 idF des AbgÄG 2014 und des BBG 2014 handelt es sich um eine Generalklausel für alle sonstigen Bezüge, die dem Arbeitnehmer oder dessen Rechtsnachfolger(n) 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). Die Bezüge sind grundsätzlich mit dem Steuersatz von 6 % zu versteuern (*Fellner in Hofstätter/Reichel EStG 1988 - § 67 Abs 6 EStG Rz 2*).

Unter Bezügen iSd § 67 Abs 6 EStG 1988 sind also solche zu verstehen, die durch die Beendigung des Dienstverhältnisses ausgelöst werden bzw mit der Auflösung des Dienstverhältnisses in ursächlichem Zusammenhang stehen und aus diesem Grund anfallen (VwGH 21. 2. 1996, 92/14/0056). Die Bezüge müssen somit für die Auflösung eines Dienstverhältnisses typisch sein (VwGH 8.4.1986, 85/14/0162; 20.11.2012, 2008/13/0252; *Fellner in Hofstätter/Reichel EStG 1988 - § 67 Abs 6 EStG Rz 6*).

Beendigungskausale Abfertigungszahlungen aus Sozialplänen wie sie im Streitfall erfolgten, fallen daher grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 67 Abs. 6 EStG.

Die Darstellung der Bf. dass Sozialplanzahlungen unter Hinweis auf die Bestimmung des Abs. 8 lit. f leg.cit. nicht unter § 67 Abs. 6 EStG fallen würden vermag nicht zu überzeugen. Es trifft zwar zu, dass § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 eine ausdrückliche Regelung für Sozialplanzahlungen vorsieht, diese tritt aber ergänzend zu den begünstigenden Bestimmungen des Abs. 6 hinzu und sieht eine über die Deckelungen des Abs. 6 hinausgehend Begünstigungsbestimmung für Dienstnehmer vor, die Sozialplanzahlungen beziehen. Siehe hiezu die genaue Textierung der Bestimmung: "....soweit sie nicht (zu ergänzen: bereits) nach Abs. 6 mit dem Steuersatz von 6% zu besteuern sind...." Schon allein aus dem Verweis auf Abs. 6 ist ersichtlich, dass hier keine eigenständige und abschließende Regelung zur Behandlung von Sozialplanzahlungen getroffen wird.

Den Ausführungen in der Beschwerde, dass die Sozialplanzahlungen mangels Freiwilligkeit nicht unter § 67 Abs. 6 EStG 1988 subsumierbar seien, ist zunächst der Wortlaut des § 97 Abs. 1 Z 4 ArbVG entgegenzuhalten, demgemäß Betriebsvereinbarungen in welchen Maßnahmen zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung der Folgen einer Betriebsänderung im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 ArbVG, sofern diese wesentliche Nachteile für alle oder erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft mit sich bringt abgeschlossen werden **können**.

Gemäß § 109 Abs. 1 ArbVG ist der Betriebsinhaber verpflichtet, den Betriebsrat von geplanten Betriebsänderungen frühzeitig zu informieren und über Verlangen desselben Beratungen mit dem Betriebsrat abzuhalten. Als derartige Betriebsänderungen gelten die Einschränkung oder Stilllegung des ganzen Betriebes oder von Betriebsteilen (Z.1), die Auflösung von Arbeitsverhältnissen, die eine Meldepflicht nach § 45a Abs. 1 Z 1 bis 3

Arbeitsmarktförderungsgesetz (Z.1a) oder auch die Einführung von Rationalisierungs- und Automatisierungsmaßnahmen von erheblicher Bedeutung (Z.6).

§ 109 Abs. 3 ArbVG lautet auszugsweise:

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.....

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**.

....."

Auch wenn § 109 Abs. 3 ArbVG im Falle der Nichteinigung einen Antrag an die Schlichtungsstelle vorsieht, kann aus diesem Antragsrecht keine Verpflichtung zum Abschluss eines Sozialplans und schon gar nicht die Höhe der verpflichtenden Zahlung aus diesem Sozialplan abgeleitet werden. Freiwillige Abfertigungen sind dadurch gekennzeichnet, dass sowohl der Umstand der Zahlungen selbst als auch die Höhe der Zahlung grundsätzlich der Privatautonomie unterliegen. Dass die Vertragsfreiheit im gegenständlich Fall keiner gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Zwangsnorm weicht, ist schon aus der Textierung "können" bzw. "auf Antrag" ersichtlich. Im Vordergrund des § 109 ArbVG steht eindeutig der Konsens der Vertragsparteien und der Eingriff der Schlichtungsstelle wird nur über Antrag möglich. Ein Zwang zur Antragstellung kann dem Gesetz ebenfalls nicht entnommen werden.

Nach § 29 ArbVG, können Betriebsvereinbarungen lediglich in jenen Angelegenheiten abgeschlossen werden, in denen ein Gesetz (im formellen Sinne) oder ein Kollektivvertrag eine entsprechende Ermächtigung dafür vorsieht.

Für gesetzliche oder kollektivvertragliche Abfertigungen ist § 67 Abs. 3 EStG einschlägig. Über die Regelung des § 67 Abs 3 EStG hinausgehende Abfertigungsteile bzw. nicht auf den in § 67 Abs 3 EStG aufgezählten Normen beruhende Abfertigungen („freiwillige Abfertigungen“) werden nach § 67 Abs 6 EStG versteuert.

Nach der Judikatur des Obersten Gerichtshofs, welchem die Auslegungskompetenz im Hinblick auf das Arbeitsrecht zukommt unterscheidet sich eine „freiwillige“ Abfertigung von einer gesetzlichen Abfertigung dadurch, dass sie anlässlich der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses zusätzlich zu dieser bezahlt wird. Die Bezeichnung „freiwillig“ bedeutet nicht „unverbindlich“ und beruht regelmäßig auf einer Individualvereinbarung oder einem Sozialplan (OGH 24. 11. 2010, 9 ObA 108/10p).

Vor diesem Hintergrund sind auch die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) im sog "Manager-Erkenntnis" (VfGH 9.12.2014, G 136/2014) zu verstehen. Dort findet sich die Aussage, dass die Auszahlungen von Abfertigungen die – insbesondere auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Regelungen – zwingend sind, zur Gänze als Betriebsausgabe abgezogen werden können. Auch wenn der VfGH hier eine demonstrative Aufzählung der zwingenden Auszahlungsgründe wählt, kann daraus - vor allem im Hinblick auf die Ausführungen des OGH - nicht geschlossen werden, dass eine Sozialplanvereinbarung einem Gesetz oder einer kollektivvertraglichen Regelung gleichzustellen ist.

Eine Sozialplanvereinbarung ist hinsichtlich ihrer Gestaltungsmöglichkeiten durch die Vertragspartner viel mehr einem individualrechtlichen Regelwerk vergleichbar als einem Gesetz oder einem Kollektivvertrag. Wie oben ausgeführt ist weder der Abschluss eines Sozialplans zwingend noch bestehen Regelungen über den Inhalt und damit die Höhe der von einem Sozialplan umfassten Abfertigungszahlung. § 109 ArbVG zielt vielmehr auf eine Einigung - somit einen Konsensualakt - der Vertragsparteien ab. Eine Einigung über den Abschluss des Sozialplanes als solches und seinen Inhalt wird im Rahmen der Vertragsfreiheit herbeigeführt, die Schlichtungsstelle hat lediglich die Funktion eines Schiedsgerichtes und kann zudem nicht von sich aus tätig werden. Anzumerken ist, dass auch Individualverträge für die Vertragspartner bindend und somit Auszahlungen aus diesen Verträgen letztlich ebenfalls zwingend sind, dennoch sind diese "zwingenden" Auszahlungen eindeutig nicht vom Erkenntnis gemeint. Daraus kann abgeleitet werden, dass die demonstrativ anmutende Aufzählung im Erkenntnis des VfGH 9.12.2014, G 136/2014 eine - nach derzeitiger Rechtslage - taxative ist und daher nur Auszahlungen, die aufgrund einer gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Regelung zwingend sind, vom Abzugsverbot ausgenommen sind.

Sohin ist als erstes Zwischenergebnis festzuhalten, dass beendigungskausale Auszahlungen aus Sozialplanvereinbarungen als freiwillige Abfertigungen zu werten sind und in den Anwendungsbereich des § 67 Abs. 6 fallen. Sie stellen immer sonstige Leistungen iSd § 67 Abs. 6 dar und unterliegen daher auch den Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988.

Das Abzugsverbot betrifft alle Auszahlungen, die nach dem 28.2.2014 anfallen (§ 124b Z 254). Ausgenommen davon sind Auszahlungen aufgrund von Sozialplänen im Sinne des § 67 Abs 8 lit f, die vor dem 1. 3. 2014 abgeschlossen wurden (*Althuber in Hofstätter/Reichel*, EStG 1988 - Kommentar (61. Lfg 2016) zu § 20 EStG Rz 15).

Im gegenständlichen Fall resultieren die im Jahr 2014 ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen von 47.369,29 € auf einem Sozialplan welcher am 30.9.2013 (also VOR 1.3.2014) abgeschlossen wurde, die Auszahlungen ab 2015 haben ihre Rechtsgrundlage in der Betriebsvereinbarung vom 30.5.2015.

Die Auszahlungen im Jahr 2014 sind sohin vom Abzugsverbot ausgenommen.

Die Bf. führt unter Verweis auf Literaturmeinungen ins Treffen, dass freiwillige Abfertigungen die neben einer "Abfertigung neu" ausbezahlt würden, jedenfalls nicht vom Abzugsverbot umfasst wären.

Nach § 67 Abs 6 Z 7 EStG 1988 idF des BudBG 2014 gelten die vorstehenden Bestimmungen - als § 67 Abs. 6 Z 1 bis 6 - nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen. Die Begünstigung des § 67 Abs 6 EStG kommt daher dann nicht zum Tragen, wenn für neue Dienstverhältnisse ab 1.1.2003 laufend Beiträge nach dem neuen System in eine BV-Kasse gezahlt wurden - sie also dem System "Abfertigung neu" unterliegen.

§ 67 (6) Z 7 EStG 1988 normiert damit nicht, dass Zahlungen neben einer Abfertigungen „neu“ nicht als freiwillige Abfertigung iSd des § 67 Abs. 6 EStG (Generalklausel) anzusehen sind, sondern lediglich, dass die Begünstigungsbestimmungen diesfalls nicht zur Anwendung gelangen. Dieser Umstand ändert aber nichts daran, dass die beendigungskausalen Abfertigungszahlungen grundsätzlich dennoch unter Abs. 6 leg.cit. zu subsumieren sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in einem - anderen Zusammenhang - bereits mit dieser Thematik befasst. In VwGH 21.9.2016, 2013/13/0102 führt der VwGH zu Sozialplanzahlungen an ausscheidende Dienstnehmer wörtlich aus:

In diesem Punkt ist die Amtsbeschwerde nicht im Recht, weil es sich (auch nach der in der Beschwerde vertretenen Auffassung) um Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 handelt. Solche Bezüge sind gemäß § 41 Abs. 4 lit. b FLAG unabhängig davon, ob eine einkommensteuerlich begünstigte Besteuerung stattfinden kann, von der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag dazu ausgenommen. Der in der Amtsbeschwerde ins Treffen geführte letzte Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988 führt daher nicht zur Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage, wozu gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. September 2015, 2012/15/0122, verwiesen werden kann.

In VwGH 1.9.2015, 2012/15/0122 findet sich folgende Aussage: *Der letzte Satz wurde dem § 67 Abs. 6 EStG 1988 mit der Einführung des Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes (BMVG, nunmehr BMSVG), BGBl. I Nr. 100/2002, angefügt. Damit soll, wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 17. Juni 2015, 2011/13/0086, ausgesprochen hat, bewirkt werden, dass bei Dienstverhältnissen, auf deren volle Dauer das mit dem BMVG eingeführte Abfertigungssystem angewendet wird ("neue Dienstverhältnisse"), der bisherige Inhalt des § 67 Abs. 6 EStG 1988 gänzlich unanwendbar ist. Auf die Entscheidungsgründe dieses Erkenntnisses wird gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen.*

Neben der „Abfertigung neu“ ausbezahlte freiwillige Abfertigungen unterliegen immer zur Gänze dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG, da sie keiner begünstigten Besteuerung im

Sinne des § 67 Abs 6 EStG zugänglich sind, dem Grunde nach aber Abfertigungen im Sinne der Bestimmung darstellen (Lachmayr SWK 6/2015)

Daraus folgt, 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. Daraus ergibt sich, dass freiwillige Abfertigungen aus Sozialplänen, die bei Beendigung von Dienstverhältnissen ausbezahlt werden und unter das System "Abfertigung neu" fallen nicht vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ausgenommen sind, sondern vielmehr regelmäßig und in voller Höhe dem Abzugsverbot unterliegen.

Die bekämpften Bescheide 2015 bis 2017 erweisen sich daher als rechtskonform und die Beschwerde ist diesbezüglich nicht berechtigt.

Hinsichtlich 2014 kommt ist der Beschwerde stattzugeben und die ausbezahlten Abfertigungen von 47.369,29 € zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen. Das Einkommen der Bf. als Gruppenmitglied für 2014 ist wie folgt zu korrigieren:

Einkommen laut Bescheid	-26.573.456,50 €
abziehbare Auszahlungen	-47.369,29 €
Einkommen 2014 Erkenntnis	-26.620.825,79 €

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Für die hier entschiedene Rechtsfrage, nämlich ob Sozialplanzahlungen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 iVm § 12 Abs. 1 Z. 8 KStG fallen, besteht soweit ersichtlich keine Rechtsprechung des VwGH weshalb eine Revision zuzulassen ist.

Wien, am 8. April 2020