

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Katharina Deutsch LL.M. in der Beschwerdesache des Gruppenmitgliedes ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, sowie der Gruppenträgerin ***1*** ***2*** über die Beschwerde vom 14. Dezember 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 18. November 2020 betreffend Körperschaftsteuer betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2017, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird der Höhe nach gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Beschwerde wird iH. auf die verfassungsrechtlichen Bedenken der Beschwerdeführerin gegen § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm. § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 05.11.2018 langte die Erklärung der Beschwerdeführerin betreffend Körperschaftsteuer Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2017 beim Finanzamt ein.

Mit Bescheid vom 18.02.2019 stellte das Finanzamt erklärungsgemäß einen Gesamtbetrag der Einkünfte iHv. EUR -3.038.550,49 fest.

Im Jahr 2020 fand bei der Beschwerdeführerin eine Betriebsprüfung der Großbetriebsprüfung für die Jahre 2015-2018 statt. Lt. Niederschrift vom 14.09.2020 wurden unter der Teilziffer zwei (Tz2) für das Jahr 2017 die folgende verfahrensrelevante Feststellung getroffen:

sonstige RSt Sozialplan (Kto 30420) 2017

RSt lt. Vlg.	-1.688.915,00
RSt lt. BP	-841.982,83
vä	846.932,17
- vä vj	-0,00
eä	846.932,17

Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 19.11.2020 wurde die Feststellung wie folgt begründet:

„Tz 2) Rückstellung für Sozialplan: Sachverhalt:

*Am 15.11.2017 wurden der Betriebsrat und die Belegschaft von der Geschäftsführung informiert, dass aufgrund von wirtschaftlich notwendigen Reorganisationsmaßnahmen Arbeitsplätze wegfallen werden und daher der Personalstand reduziert werden muss. Die Geschäftsführung hat am 16.1.2018 mit dem Betriebsrat eine Betriebsvereinbarung (=Sozialplan) zur Abfederung sozialer Härten für die Arbeitnehmerinnen, die durch den angestrebten Personalabbau durch Reorganisation des Arbeitgebers betroffen waren, abgeschlossen. Die vereinbarten Abfindungszahlungen wurden entsprechend dem Vorsichtsprinzip im Jahresabschluss 2017 der ***Bf1*** im Rahmen einer Restrukturierungsrückstellung bilanziell berücksichtigt. Die Höhe der gesamten Rückstellung belief sich zum 31.12.2017 auf € 1.638.915,00 und setzte sich aus folgenden Teilbeträgen zusammen: Sozialplan: € 1.108.526,00 Abfertigung gesetzlich: € -106.196,00 Kündigungsfrist: € 1.034.677,00 Urlaubsansprüche: € -252.172,00 Auflösung JubilGRs: € -200.253,00 Jubiläumsgeld: € 8.833,00 Härtefonds: € 45.500,00; gesamt: € 1.638.915,00.*

Die Zahlungen aus dem Sozialplan von insgesamt € 1.108.526,00 betrugen im Detail freiwillige Abfertigungen iHv € 261.593,83 und sonstige Sozialplanzahlungen iHv € 846.932,17. Von der Betriebsprüfung werden die sonstigen Zahlungen aus dem Sozialplan iHv € 846.932,17 nicht als Aufwand anerkannt und steuerlich dem Gewinn hinzugerechnet.

Beweiswürdigung: Der Betriebsprüfung wurden im Rahmen der Prüfungstätigkeit erstmals die Berechnungen und Berechnungsgrundlagen für die Restrukturierungsrückstellung vorgelegt. Dadurch wurde eine steuerlich zutreffende Würdigung ermöglicht.

Rechtliche Würdigung: Gemäß § 20 Abs. 1 Z 8 EStG dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Durch die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG ist das Abzugsverbot auch auf Körperschaften anzuwenden. § 67 Abs. 6 EStG 1988 regelt, dass sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, mit einem Steuersatz von 6% zu versteuern und daher gemäß § 20 Abs. 1 Z 8 EStG abzugsfähig sind.

Als sonstige Bezüge sind im Gesetz beispielhaft freiwillige Abfertigungen und Abfindungen genannt. Sofern es sich bei beendigungskausalen Auszahlungen aus Sozialplanvereinbarungen um freiwillige Abfertigungen handelt, fallen diese grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 67 Abs. 6 EStG und es ist ein Steuersatz von 6% anzuwenden. Beim geprüften Unternehmen trifft das bei Zahlungen in der Höhe von € 261.593,83 zu. Diese Zahlungen wurden mit einem Steuersatz iHv 6% versteuert und sind daher gemäß § 20 Abs. 1 Z 8 EStG abzugsfähig.

Für die übrigen Sozialplanzahlungen iHv € 846.932,17 gilt folgendes: § 67 Abs. 8 Z f EStG regelt, dass sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen iSd § 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, 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.

Daraus ergibt sich, dass diese Beträge nicht dem Steuersatz von 6% unterliegen und daher gemäß § 20 Abs. 1 Z 8 EStG nicht abzugsfähig sind. § 124b Z 254 EStG normiert, dass § 20 Abs. 1 Z 8 EStG erstmalig auf Zahlungen anzuwenden ist, 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. Demgemäß fallen Auszahlungen, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG.

Da der vorliegende Sozialplan am 15.11.2017 abgeschlossen wurde, ist hinsichtlich nachfolgender mit dem Unternehmen abgestimmten Beträge keine Abzugsfähigkeit gegeben.“

Mit Bescheid vom 18.11.2020 wurde mittels Wiederaufnahme des Verfahrens nach einer Außenprüfung gem. § 303 Abs. 1 BAO unter Berücksichtigung der Feststellungen der Betriebsprüfung die Körperschaftsteuer, Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2017 ein Gesamtbetrag der Einkünfte iHv. EUR -2.186.003,46 festgesetzt.

Mit Schreiben vom 14.12.2020 erhob die Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Beschwerde, beantragte das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung, die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht und führte im Wesentlichen Folgendes aus:

„Im Rahmen der Außenprüfung 2015 bis 2018 wurden Rückstellungen zum 31.12.2017 für den Sozialplan iHv EUR 846.932,17 nicht als Aufwand anerkannt und in der Folge im Feststellungsbescheid GM 2017 steuerlich dem Gewinn hinzugerechnet.

*Der Bildung der Sozialplanrückstellung lag folgender Sachverhalt zugrunde: Am 15.11.2017 wurden der Betriebsrat und die Belegschaft von der Geschäftsführung informiert, dass aufgrund von wirtschaftlich notwendigen Reorganisationsmaßnahmen Arbeitsplätze wegfallen werden und daher der Personalstand reduziert werden muss. Die Geschäftsführung hat am 16.1.2018 mit dem Betriebsrat eine Betriebsvereinbarung (=Sozialplan) zur Abfederung sozialer Härten für die Arbeitnehmer/innen, die durch den angestrebten Personalabbau durch Reorganisation des Arbeitgebers betroffen waren, abgeschlossen. Die vereinbarten Abfindungszahlungen wurden entsprechend dem Vorsichtsprinzip im Jahresabschluss 2017 der ***Bf1*** im Rahmen einer Restrukturierungsrückstellung bilanziell berücksichtigt.*

V. Begründung der Rechtswidrigkeit: a. Verfassungswidrigkeit des Tatbestandes:

Die gesamte Sozialplanrückstellung beträgt EUR 1.108.526,00. Die Sozialplanrückstellung setzt sich aus mehreren Teilbeträgen zusammen, wobei die Außenprüfung die darin enthaltenen sonstigen Sozialplanzahlungen iHv EUR 846.931,17 mit folgendem Argument nicht anerkannt hat: Argument Außenprüfung:

„Gemäß § 20 Abs 1 Z 8 EStG dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 EStG darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Durch die Bestimmung des § 12 Abs 1 Z 8 KStG ist das Abzugsverbot auch auf Körperschaften anzuwenden. § 67 Abs 6 EStG 1988 regelt, dass sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, mit einem Steuersatz von 6% zu versteuern und daher gemäß § 20 Abs 1 Z 8 EStG abzugsfähig sind.

*Als sonstige Bezüge sind im Gesetz beispielhaft freiwillige Abfertigungen und Abfindungen genannt. Sofern es sich bei beendigungskausalen Auszahlungen aus Sozialplanvereinbarungen um freiwillige Abfertigungen handelt, fallen diese grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 67 Abs 6 EStG und es ist ein Steuersatz von 6% anzuwenden. Bei ***Bf1*** trifft das bei Zahlungen in der Höhe von € 261.593,83 zu. Diese Zahlungen wurden mit einem Steuersatz iHv 6% versteuert und sind daher gemäß § 20 Abs 1 Z 8 EStG abzugsfähig.*

Für die übrigen Sozialplanzahlungen iHv EUR 846.932,17 gilt Folgendes: § 67 Abs 8 Z f EStG regelt, dass sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen iSd § 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, bis zu einem Betrag von EUR 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. Daraus ergibt sich, dass diese Beträge nicht dem Steuersatz von 6% unterliegen und daher gem. § 20 Abs. 1 Z 8 EStG nicht abzugsfähig sind.

§ 124b Z 254 EStG normiert, dass § 20 Abs. 1 Z 8 EStG erstmalig auf Zahlungen anzuwenden ist, 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. Demgemäß fallen Auszahlungen, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG. Da der vorliegende Sozialplan am 15.11.2017 abgeschlossen wurde, ist hinsichtlich des Betrages iHv EUR 846 932,17 keine Abzugsfähigkeit gegeben “ (siehe Anlage / Niederschrift).

Begründung der Abgabepflichtigen: Da die gesetzliche Regelung des § 20 Abs 1 Z 8 EStG iVm § 67 Abs 6 Z 7 und Abs 8 lit f EStG nicht mit dem Gleichheitssatz des Art 7 B-VG und Art 2 StGG vereinbar ist, wird gegen die steuerliche Nichtanerkennung der Sozialplanzahlungen Beschwerde erhoben. Die Nichtvereinbarkeit der gesetzlichen Regelung mit dem Gleichheitssatz des Art 7 B-VG und Art 2 StGG ergibt sich daraus, dass im konkreten Fall keine sachliche Rechtfertigung für das Abgehen vom objektiven Nettoprinzip besteht.

Dies wird wie folgt begründet:

Die folgende Argumentationslinie ist bis auf geringfügige Ergänzungen von folgender Quelle entnommen worden: Bräumann/Kofler/Tumpel in SWK 28/2020, Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots für Sozialplanzahlungen, 1354.

Schon in § 2 EStG ist als Leitgedanke des Einkommensteuerrechts die Überlegung angelegt, dass die zur Erzielung des Einkommens getragenen Aufwendungen (Erwerbsaufwendungen) für die Steuerzahlung nicht zur Verfügung stehen und daher aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden sind (objektives Nettoprinzip bzw Prinzip der Reineinkommensteuer). Dies verhindert die Besteuerung von Einkommen, das gar nicht erzielt wurde, und ist daher zentraler Ausdruck einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Notwendige Eingriffe in dieses Prinzip bedingt dabei ua die steuerliche Abgrenzung zwischen Betriebs- bzw Berufssphäre und Privatsphäre. Ein Abgehen vom Systemgedanken des objektiven Nettoprinzips bedarf vielmehr, wie der VfGH selbst betonte, seinerseits der sachlichen Rechtfertigung.

Mit dem Abzugsverbot gem. § 20 Abs 1 Z 8 EStG iVm § 67 Abs 6 war die Intention des Gesetzgebers „die steuerliche Begünstigung für Golden Handshakes“ abzuschaffen, „um vor allem ältere Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten“, zumal bisher „sehr attraktive Möglichkeiten zur Personalfreisetzung“ bestanden hätten.

Grundsätzlich steht es gern VfGH dem Gesetzgeber somit auch frei, im Steuerrecht Anreize für eine Verhaltenslenkung der Steuerpflichtigen zu setzen, sofern er sich dabei nicht von vornherein völlig ungeeigneter Mittel bedient.

Es stellt sich allerdings die Frage, ob der angestrebte Lenkungseffekt, Golden Handshakes eindämmen zu wollen, einen ausreichenden sachlichen Rechtfertigungsgrund darstellt, um einen Eingriff in dieses Prinzip zu rechtfertigen, und ob die konkrete Ausgestaltung der Bestimmung diesem Lenkungseffekt Rechnung trägt.

Das zuvor dargestellte Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen lässt sich nicht aus der Nähe der Zahlungen zur Privatsphäre oder aus steuersystematischen Erwägungen rechtfertigen. Diese Zahlungen sind vielmehr dem Grunde nach unstrittig Betriebsausgaben, deren Abzugsfähigkeit durch § 20 Abs 1 Z 8 EStG konstitutiv untersagt wird. Die Besteuerung dieser Beträge lässt sich (wie eine Scheingewinnbesteuerung) nicht mit einem Steuerzugriff nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Verpflichteten begründen. Im Lichte des objektiven Nettoprinzips ist deshalb - entsprechend VfSlg 19.333/2014 - auf die außersteuerliche Wertung des Gesetzgebers und eine darauf womöglich gegründete Sachlichkeit der Regelung zu blicken. (Verweise: 1 VfGH 11.3.1994, B 1297/93, VfSlg 13.724/1994 2 VfGH 17. 6. 2009, B 53/08, VfSlg 18.783/2009 Dazu ausführlich Ruppe, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in Sohn, Die Abgrenzung der Betriebs oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, DStJG 3 (1980) 103; zum österreichischen Recht zB Koffer. Einkommen - Einkünfte - Einkunftsermittlung, 19, ÖJT 111/1 (2015) 4 VfGH 9.12. 2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014 5 ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 8 (zum AbgÄG 2014), unter Berufung auf das seinerzeitige Arbeitsprogramm der Bundesregierung. SPÖ/ÖVP, Erfolgreich. Österreich. Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung für die Jahre 2013 bis 2018(2013) 105 6 VfGH 9. 12. 2014. G 136/2014, VfSlg 19.333/2014 7 Ebenso die Einschätzung bei Lachmayer, VfGH bestätigt Abzugsverbot für „Managergehälter“, SWK 6/2015, 313 (317))

Die gesetzlichen Verweise in § 67 Abs. 8 lit. f EStG nehmen deutlich das Arbeitsrecht in den Blick. Die von dieser Bestimmung erfassten Sozialpläne können auf einer Betriebsvereinbarung (§ 97 Abs 1 Z 4 ArbVG), einem Kollektivvertrag (§ 2 Abs 2 Z 4 ArbVG) oder - nach Ansicht der Finanzverwaltung aus verfassungsrechtlichen Erwägungen: auch - einer Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und der gesamten Belegschaft (allen Arbeitnehmern) zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung nachteiliger Folgen von Betriebsänderungen iSd § 109 Abs 1 Z 1 bis 6 ArbVG oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen beruhen.

Der steuerliche Verweis spart die Z 7 des § 109 Abs 1 ArbVG aus, welche auf „Änderungen der Rechtsform oder der Eigentumsverhältnisse an dem Betrieb“ Bezug nimmt. Nur die betrieblich-organisatorischen Maßnahmen der vorangehenden Ziffern können einen steuerlich relevanten Sozialplan begründen. Das BFG ist in seinem Erkenntnis 27.7.2020 RV/5100833/2020 zu dem Ergebnis gekommen, dass gegen das Abzugsverbot gern § 20 Abs 1 Z 8 EStG keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen. Das BFG hat dies unter anderem damit begründet, dass eine Abzugsfähigkeit „Betriebsänderungen der Unternehmen (meist ohnehin mit steuerlichem Hintergrund) [fördern]“ würde. Dies ist aber in zweierlei Hinsicht nicht überzeugend: Der Abzug betrieblich veranlasster Aufwendungen ist keine „Begünstigung“, sondern notwendiger Systembestandteil des Ertragsteuerrechts; zudem sparen die Regelungen des EStG ohnehin jene Sozialpläne aus, die in der Nähe bloß formaler Gestaltungen stehen könnten.

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

Die sozial- und gesellschaftspolitische Bedeutung von Sozialplänen wird auch durch die gesetzliche Ausgestaltung als bedingt erzwingbares Instrument unterstrichen. So kann der zuständige Betriebsrat im Rahmen des § 109 Abs 3 ArbVG iVm § 97 Abs 2 ArbVG mangels Einigung mit dem Arbeitgeber die Schlichtungsstelle anrufen; diese hat zwar auf eine gütliche Einigung der Parteien hinzuwirken (§ 159 ArbVG), muss aber letztlich eine verbindliche Entscheidung mit Wirkung einer Betriebsvereinbarung (§ 146 Abs 2 ArbVG) treffen, sofern keine Regelung zu Sozialplänen im einschlägigen Kollektivvertrag vorgesehen ist. Stellt der Abschluss von Sozialplänen aus außersteuerlicher Sicht aber eindeutig ein Ziel im öffentlichen Interesse dar, kann nicht umgekehrt ein generelles (steuerliches) Hintanhalten derselben eine gleichwertige Zielsetzung verfolgen. (Verweise: 8 VwGH 8. 2. 2007, 2006/15/0035, VwSlg 8.2S1 F/2007 9 ErlRV 1766 BlgNR 20. GP. 60 (zum StRefG 2000); VwGH 8 2. 2007. 2006/15/0035. VwSlg 8291 F/2007 10 BFG 27. 7. 2020. RV/5100833/2020 11 OGH 29. 10, 2008, 9 ObA 146/08y 12 Resch in Strasser/JaDomegg/Resch, ArbVG (Stand 1.2. 2010, rdb.at) § 109 Rz 3 13 OGH 10. 7 1997, 8 ObA 77/97z 11 Krafft, Sozialplanzahlungen als freiwillige Abfertigungen vom

Abzugsverbot nach § 20 Abs 1 Z 8 EStG erfasst, BFGjournal 2020. 293 15 Jabornegg/Resch/Strasser, Arbeitsrecht 3, Rz 1421)

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

Die vom VfGH (VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014; VfGH 9.10.2017, E 2536/2016, VfSlg 20.204/2017) als sachliche Rechtfertigungen für die Abzugsverbote des AbgÄG 2014 bislang akzeptierten Argumente treffen im Falle von Sozialplänen aber allesamt nicht zu. Der VfGH beschäftigte sich in den oben genannten Judikaten mit dem Abzugsverbot für Managerbezüge (VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014) sowie der Ungleichbehandlung im Hinblick auf die Durchbrechung des Nettoprinzips gern § 67 Abs 6 EStG gegenüber AG-Vorstandsmitgliedern im Vergleich zur weiterbestehenden Abzugsfähigkeit für gesetzliche Abfertigungen gern § 67 Abs 3 EStG an GmbH-Geschäftsführer (VfGH 9.10.2017, E 2536/2016, VfSlg 20.204/2017). Auf die ertragsteuerliche Behandlung von Sozialplanzahlungen wurde dabei nicht eingegangen. Der VfGH (9.12.2014, G 136/2014) ist zu dem Ergebnis gekommen, dass es im Hinblick auf das Abzugsverbot bei Managerbezügen im Lichte des objektiven Nettoprinzips gerechtfertigt sei, wenn der Gesetzgeber das Ziel der Verringerung des Einkommensgefälles zwischen den Führungskräften und den übrigen Dienstnehmern in Unternehmen verfolge und die „Regelungen über das Abzugsverbot nicht „von vornherein ungeeignet sind, dieses Ziel zu erreichen“. Wie bereits oben ausgeführt, hat das BFG sich in seinem Erkenntnis vom 27.7.2020 RV/5100833/2020 mit dem Abzugsverbot von Sozialplanzahlungen gem. § 20 Abs 1 Z 8 EStG iVm § 67 Abs 6 Z 7 und Abs 8 lit f EStG auseinandergesetzt. Es ist in dem Erkenntnis unter anderem zu dem Ergebnis gekommen, dass gegen das Abzugsverbot von Sozialplanzahlungen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden. Er stützte sich hierauf maßgeblich auf das „Manager-Erkenntnis“ des VfGH (VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014). Gegen dieses BFG Erkenntnis wurde Beschwerde beim VfGH (E 2999/2020) eingelegt. Das BFG hat allerdings verkannt, dass die Argumentationslinie des Verfassungsgerichtshofes zu den Managerbezügen ausfolgenden Gründen bei den Sozialplanzahlungen ins Leere läuft. (Verweise: VwGH 8 2 2007, 2006/15/0035. VwSlg 8.291 F/2007; Schuster, Besteuerung von Zahlungen im Rahmen von

Sozialplänen. SWK 10/2014, 505 17 OGH 26,3,1997, 9 ObA 75/97p 18 VwGH 19 4. 2018, Ra 2017 /15/0073 19 Burger-Ehrnhofer et al in Jabornegg/Resch, ArbVG, § 97 Rz 183; Reissner in Neumayr/Reissner, ArbVG 3. § 97 Rz 35)

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

Zweitens erleichtern oder attraktiveren Sozialpläne auch nicht das Ausscheiden älterer Arbeitnehmer. Sozialpläne setzen betriebliche Änderungen mit Nachteilen für zumindest erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft voraus, umfassen jedoch nicht die Änderung selbst. Anders als womöglich eine individuell abgeschlossene Auflösungsvereinbarung entscheidet damit aber nicht der Sozialplan über den Abgang von Mitarbeitern. Sozialpläne - oder auch Sozialplanähnliche Individualvereinbarungen, wenn sie mit allen Arbeitnehmern in den von § 109 Abs 1 Z 1 bis 6 ArbVG genannten Situationen mit Auswirkungen auf erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft geschlossen werden - sind schon wegen dieser Voraussetzungen kein Instrument zur gezielten Gestaltung einzelner arbeitsvertraglicher Beziehungen. Ein Anreiz zur Freisetzung bestimmter Personen (als Golden Handshake) kann darin nicht gesehen werden.

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

Viertens scheint unklar, welche sozial- und gesellschaftspolitische Zielsetzung eine allgemeine steuersystematische Differenzierung zwischen „zwingenden“ Sozialausgaben und solchen, die

zumindest zu einem gewissen Grad im Gestaltungsspielraum des Unternehmens liegen, verfolgen sollte.

Das objektive Nettoprinzip beschränkt sich nicht auf notwendige oder unvermeidbare Aufwendungen. Warum eine Kategorie von betrieblich veranlassten Aufwendungen unbeachtlich sein soll, weil sie zu einem gewissen Grad gestaltbar ist, während andere Aufwandskategorien auch dann abzugsfähig sind, wenn sie - nach welcher Wertung auch immer - „vermeidbar“ wären, ist im einkommensteuerlichen Ordnungssystem zumindest begründungsbedürftig. (Verweis 21 Burger-Ehrnbofer et al in Jabornegg/Resch. ArbVG, § 97 Rz 156) Eine solche sachliche Begründung lässt sich für das Abzugsverbot von Sozialplanzahlungen allerdings nur schwer finden. Die unterschiedliche Behandlung von „freiwilligen“ und „zwingenden“ Abfertigungen darf jedenfalls nicht Selbstzweck sein.

Aus dem Arbeitsrecht lässt sich eine derartige Differenzierung (wie in VfSlg 19.333/2014 und 20.204/2017) nicht ableiten: Dieses unterscheidet im Ergebnis nicht etwa zwischen konsensual abgeschlossenen Sozialplan-Betriebsvereinbarungen und als solche geltenden Entscheidungen der Schlichtungsstelle; es gibt auch keine detaillierten Inhalte vor, die verschiedene Sozialpläne oder deren Komponenten voneinander unterscheiden würden. Entsprechende Regelungen können sich darüber hinaus außerdem bereits „übergeordnet“ im Kollektivvertrag finden. Die genaue Ausgestaltung ist offen und primär Sache kollektiver Verhandlungen, welche für alle betroffenen Arbeitnehmer verbindlich gelten.

Die arbeitsrechtliche Grundlage ist aber für alle vom Sozialplan betroffenen Personen und Maßnahmen dieselbe. Eine Grenzziehung zwischen den umfassten Begünstigten, „freiwilligen“ und „zwingenden“ Ansprüchen oder Abfertigungen und anderen Maßnahmen lässt sich nicht ableiten. Auch der Ansatzpunkt des § 67 Abs 6 EStG, wonach vorangehende Bezüge und Dienstzeiten oder die Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse als differenzierendes Element die steuerliche Berücksichtigung von weiteren Abfertigungen ausschließen, lässt sich im Bereich der Sozialpläne nicht mit dem Arbeitsrecht begründen. Würde diesem der Gedanke zugrunde liegen, dass Arbeitnehmer mit den gesetzlich geregelten Ansprüchen im Falle von Betriebsänderungen bereits hinreichend sozial abgesichert sind, wäre die Erzwingbarkeit von Sozialplänen nicht erklärbar.

Auch steuersystematisch lassen sich derartige Differenzierungen nicht rechtfertigen. Sozialplanabfertigungen, die auf einem Kollektivvertrag beruhen, sind etwa von § 67 Abs 3 EStG erfasst und von vornherein nicht vom Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG betroffen. Außerdem hat selbst der Gesetzgeber des AbgÄG 2014 offenbar Sozialpläne nicht generell mit individualrechtlich vereinbarten Golden Handshakes gleichgesetzt. Immerhin sind nach § 67 Abs 8 lit f EStG Sozialplanzahlungen beim Empfänger bis zu einem Betrag von EUR 22.000 begünstigt zu besteuern {auch wenn es sich dabei um freiwillige Abfertigungen handelt}.

Die Inkonsistenz der Regelungen wird letztlich auch im Vergleich zu Abgangsentschädigungen deutlich, die nicht dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG unterliegen: Dadurch werden Zahlungen, die unmittelbar dazu dienen, die Beendigung des Arbeitsverhältnisses herbeizuführen, steuerlich besser behandelt als Sozialplanzahlungen; dies stünde wiederum in auffallendem Widerspruch zum möglichen Lenkungsziel, vor allem ältere Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich folgendes Fazit: Die Abzugsfähigkeit von Zahlungen für freiwillige, dh zusätzliche und noch nicht durch Gesetz oder Kollektivvertrag abschließend geregelte Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen ist kein steuerliches Privileg des Leistenden, sondern Ausdruck des objektiven Nettoprinzips als grundsätzlicher Maßstab für einen sachlichen Steuerzugriff im österreichischen Ertragsteuerrecht. Wenngleich der Gesetzgeber es durchbrechen kann, erfordert eine solche Vorgangsweise auch bei Anerkennung weitreichender Spielräume nach VfSlg 19.333/2014 für sich eine sachliche Rechtfertigung dergestalt, dass zumindest ein Ziel im öffentlichen Interesse mit nicht gänzlich ungeeigneten Mitteln verfolgt werden muss. (Verweise: 22 anders womöglich BFG 27.7.2020, RV/5100833/2020, 23 BFG 08.4.2020, RV/7100845/2020, 24 Rz 1114a UStR)

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

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

gemäß § 12 Abs 1 Z 8 KStG auch im KStG geltende) Abzugsverbot für Sozialplanzahlungen ist daher uE mit dem Gleichheitssatz des Art 7 B-VG und Art 2 StGG nicht vereinbar.

*Da den Sozialplanzahlungen der ***Bf1*** ein Sozialplan im arbeitsrechtlichen Sinne zu Grunde liegt, ist das Abzugsverbot dieser Sozialplanzahlungen gern. § 20 Abs 1 Z 8 EStG iVm § 67 Abs 6 Z 7 und Abs 8 lit f EStG iVm § 12 Abs. 1 Z 8 KStG entsprechend den obigen Ausführungen nicht mit dem Gleichheitssatz des Art 7 B-VG und Art 2 StGG vereinbar.*

Unter Verweis auf die obigen Ausführungen erlaubt sich die Beschwerdeführerin die ANREGUNG des Bundesfinanzgericht möge ein Gesetzesprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof einleiten und die Aufhebung der im gegenständlichen Verfahren anzuwendenden Wendungen in den Bestimmungen des § 12 Abs 1 Z 8 KStG bzw § 20 Abs 1 Z 8 EStG begehren.

b. Rechtswidrigkeit des Inhaltes

Sollte das Bundesfinanzgericht - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - die vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken in Bezug auf § 12 Abs 1 Z 8 KStG bzw § 20 Abs 1 Z 8 EStG iVm § 67 Abs 6 EStG nicht teilen und von der Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens beim Verfassungsgerichtshof absehen, bringt die Beschwerdeführerin zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit des gegenständlich angefochtenen Bescheides wie folgt vor:

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes sowie der bisherigen Auffassung des Bundesfinanzgerichtes (BFG 8.4.2020, RV/7100845/2020) ist die streitgegenständliche Sozialplanrückstellung in Höhe von EUR 1.108.526,00 nach Ansicht der Beschwerdeführerin aufgrund des eindeutigen Willens des Gesetzgebers zur Gänze abzugsfähig.

Die Ansicht der Beschwerdeführerin wird durch den Wortlaut des Gesetzes wie auch durch systematische Überlegungen gestützt.

§ 20 Abs 1 Z 8 EStG lautet: „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 Wortlaut des § 20 Abs 1 Z 8 EStG bezieht sich ausdrücklich auf § 67 Abs 6 EStG. Dass von dem Abzugsverbot auch Sozialplanzahlungen - wie sie in § 67 Abs 8 EStG angeführt werden - erfasst sind, ist nach Ansicht der Beschwerdeführerin unzutreffend.

Dies wird vor allem auch durch systematische Überlegungen gestützt. Denn, durch die Spezialnorm des § 20 Abs 1 Z 8 EStG wird sichergestellt, dass freiwillige Abfertigungen im System Abfertigung alt, soweit sie beim Arbeitnehmer begünstigt besteuert werden können, jedenfalls auch beim Arbeitgeber abzugsfähig sind. Die Regelungen einem Sondertatbestand ist der besonderen Funktion von freiwilligen Abfertigungen im System Abfertigung alt geschuldet. Sie gleichen systembedingte Nachteile des alten Abfertigungssystems aus, weshalb es schlüssig

erscheint, dass der Gesetzgeber eine besondere Regelung im Rahmen des Abzugs verbot es für erforderlich hielt, um eine korrespondierende Abzugsfähigkeit sicherzustellen. Dadurch wird auch vermieden, dass sich im Bereich der freiwilligen Abfertigungen im System Abfertigung alt steuerrechtliche Maßnahmen mit gegenläufiger Lenkungswirkung gegenüberstehen.

Vor diesem Hintergrund kann - nach Ansicht der Beschwerdeführerin - dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden, mit dem streitgegenständlichen Abzugsverbot Sozialplanzahlungen nach § 67 Abs 8 lit f EStG erfassen zu wollen. (Verweise: 25 Ordentliche Revision beim VfGH anhängig zur Zahl Ro 202003/0013, 26 Vgl. zur Interpretation von § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG iVm § 67 Abs 6 EStG Platzer/Jann SWK 25/2020 1225 ff, 27 Vgl. zur Interpretation von § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG iVm § 67 Abs 6 EStG Platzer/Jann, SWK 25/2020, 1225 ff).“

Mit Vorlagebericht vom 24.02.2021 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme führte sie unter Verweis auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht weiters Folgendes aus:

„Stellungnahme:

Das beschwerdeführende Unternehmen begehrt ein Gesetzesprüfungsverfahren beim VfGH, ob die Bestimmungen des § 12 Abs 1 Z 8 KStG bzw. § 20 Abs 1 Z 8 EStG iVm § 67 Abs 6 EStG verfassungsrechtlichen Grundsätzen entsprechen. Als einer ausschließlich in Anwendung der geltenden Rechtslage agierenden Behörde kommt dem Finanzamt keine Kompetenz zu, ein Gesetz allenfalls als verfassungswidrig zu beurteilen. Darüber hat allein der Verfassungsgerichtshof zu entscheiden. Nachdem in der vorliegenden Beschwerde ausschließlich die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen behauptet wird bzw. ein Gesetzesprüfungsverfahren angeregt wird, ist gem. § 262 Abs. 3 BAO seitens des Finanzamtes keine BVE zu erlassen sondern die Bescheidbeschwerde dem BFG vorzulegen. Darüber hinaus wird in der Beschwerde das Unterbleiben einer BVE gem § 262 Abs 2 lit a BAO beantragt und die Beschwerde innerhalb der Frist des § 262 Abs 2 lit b BAO vorgelegt.“

Mit Schreiben vom 19.03.2021 übermittelte die Beschwerdeführerin „Ergänzende Ausführungen zur Bescheidbeschwerde vom 14.12.2020“ mit dem folgenden Inhalt:

*„Mit Erkenntnis vom 7. Dezember 2020, Ro 2020/13/0013, entschied der Verwaltungsgerichtshof, dass freiwillige Abfertigungen aus Sozialplänen bis zu einer bestimmten Höhe steuerlich voll absetzbar sind. Da diese Entscheidung erst nach Einbringung der gegenständlichen Bescheidbeschwerde vom 14. Dezember 2020 veröffentlicht wurden, dürfen wir namens und auftrags unserer oben genannten Klientin, der ***Bf1*** (Steuernummer ***BF1StNr1***-***BF1StNr1***), hierzu Folgendes ergänzend ausführen:*

Der Verwaltungsgerichtshof entschied mit seinem Erkenntnis vom 7. Dezember 2020, Ro 2020/13/0013, dass nur sehr hohe freiwillige Abfertigungen vom Abzugsverbot des § 20 Abs 1 EStG erfasst sind. Denn, der Gesetzgeber wollte freiwillige Abfertigungen, soweit sie über eine begünstigungswürdige Höhe hinausgehen, verteuern. Im Ergebnis sollen sehr hohe freiwillige Abfertigungen dadurch nicht mehr vereinbart werden und zugleich Personalfreisetzen unattraktiver gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof entschied, dass freiwillige Abfertigungen bis zu einer betragsmäßigen Obergrenze weiterhin uneingeschränkt steuerlich absetzbar bleiben, wenn sie bei fiktiver Anwendung des § 67 Abs 6 EStG dem begünstigten Steuersatz von 6% unterlegen wären.

Aufgrund dieser höchstgerichtlichen Klarstellung sind EUR 304.893,00 der steuerlich nicht anerkannten Sozialplanzahlungen jedenfalls abzugsfähig.

Nicht anerkannte Sozialplanzahlung gem. Feststellungsbescheid GM 2017 18.11.2020: 846.932,17; davon abzugsfähige freiwillige Abfertigung aufgrund der höchstgerichtlichen Klarstellung (Ro 2020/13/0013 V. 7.12.2020): 304.893,00; davon nicht von der höchstgerichtlichen Klarstellung (Ro 2020/13/0013 V. 7.12.2020) umfasst: 542.039,17.“

Mit Schreiben vom 23.03.2021 forderte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt für Großbetriebe auf, zu den ergänzenden Ausführungen der Beschwerdeführerin Stellung zu nehmen, mit dem Ersuchen um Beantwortung der Frage, ob unter Berücksichtigung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes gegen die von der Beschwerdeführerin vorgeschlagene Höhe des voraussichtlich abzugsfähigen Teils der Rückstellung für Sozialplanzahlungen Einwände bestehen.

Mit Schreiben vom 13.04.2021 und unter Anlage der Berechnungsgrundlagen zu den von der Beschwerdeführerin beantragten Änderungen, beantwortete das Finanzamt für Großbetriebe, dass gegen die Höhe bzw. die Berechnung des abzugsfähigen Teils der Rückstellung für Sozialplanzahlungen keine Einwände bestehen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ist - wie von der Großbetriebsprüfung (jetzt Finanzamt für Großbetriebe) festgestellt - unstrittig wie folgt gegeben:

Am 15.11.2017 wurden der Betriebsrat und die Belegschaft von der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin informiert, dass aufgrund von wirtschaftlich notwendigen Reorganisationsmaßnahmen Arbeitsplätze wegfallen werden und daher der Personalstand reduziert werden muss. Die Geschäftsführung hat am 16.10.2018 mit dem Betriebsrat eine Betriebsvereinbarung (=Sozialplan) zur Abfederung sozialer Härten für die Arbeitnehmerinnen, die durch den angestrebten Personalabbau im Zuge der Reorganisation der Beschwerdeführerin betroffen waren, abgeschlossen. Die vereinbarten Abfindungszahlungen wurden entsprechend dem Vorsichtsprinzip im Jahresabschluss 2017 der Beschwerdeführerin im Rahmen einer Restrukturierungsrückstellung bilanziell berücksichtigt.

Die Höhe der gesamten Rückstellung belief sich zum 31.12.2017 auf EUR 1.638.915,- worauf EUR 1.108.526,- auf Zahlungen aus dem Sozialplan entfallen.

Der Betrag entfallend auf Sozialplanzahlungen iHv. EUR 1.108.526,- setzt sich zusammen wie folgt: Rückstellung für freiwillige Abfertigungen iHv. EUR 261.593,83 und sonstige Sozialplanzahlungen iHv. EUR 846.932,17. Der Betrag der Rückstellung für freiwillige Abfertigungen, die bei fiktiver Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG dem begünstigten Steuersatz von 6% unterliegen würden, beträgt EUR 304.893,-. Die Höhe der Rückstellung für freiwillige Abfertigungen, die bei fiktiver Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht dem begünstigten Steuersatz von 6% unterliegen würden, beträgt EUR 542.039,17.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/teilweise Stattgabe)

Im konkreten Fall ist die Passivierung der Rückstellung, die für die sonstigen Sozialplanzahlungen gebildet wurde, teilweise der Höhe und dem Grunde nach strittig. Strittig ist, ob gegen das Abzugsverbot gem. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm. § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 betreffend Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Auszahlung von Einmalzahlungen gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 Bedenken hinsichtlich der Verfassungskonformität bestehen.

1. Keine verfassungsrechtlichen Bedenken:

Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnis vom 27.07.2020, RV/5100833/2020, das beim Verfassungsgerichtshof zur Zahl E 2999/2020 anhängig ist, bereits ausgesprochen, dass das Abzugsverbot von freiwilligen Abfertigungen im Rahmen von Sozialplanzahlungen verfassungskonform ist. Dementsprechend wird ausgeführt wie folgt:

Rechtslage:

Gem. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 dürfen Aufwendungen der Z 8 des § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind.

Gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zB freiwillige Abfertigungen und Abfindungen) nach Maßgabe bestimmter Voraussetzungen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern.

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 sind Bezüge bis zu einem Betrag von 22.000,00 € mit der Hälfte des Steuersatzes (bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges) zu versteuern, 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.

Gemäß § 124b Z 254 EStG 1988 ist § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 erstmalig auf Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Dies gilt nicht für Auszahlungen aufgrund von Sozialplänen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. f, die vor dem ersten März 2014 abgeschlossen wurden.

Bei Vorliegen der Voraussetzungen ist das Bundesfinanzgericht verpflichtet, einen Antrag auf Normenkontrolle zu stellen. Bedenken zur Verfassungskonformität einer anzuwendenden Norm liegen nur dann vor, wenn Zweifel an der Verfassungskonformität der Gesetzesbestimmung bestehen. Dies ist nach objektiven Gesichtspunkten zu prüfen, wobei auf die Art der Norm, ihre Position im Normenzusammenhang und die bisherige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes Bedacht zu nehmen ist (Heinrich, BFGjournal, 2020, 9).

Die Anwendung des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 besteht unstrittig.

Im konkreten Fall kritisiert die Beschwerdeführerin eine gleichheitswidrige steuerrechtliche Behandlung von freiwilligen Abfertigungen gem. § 67 Abs. 6 EStG 1988 und von Sozialplanzahlungen iZm. dem Abzugsverbot gem. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm. § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988.

In der Beschwerde vom 14.12.2020 wird auf die sozial- und gesellschaftspolitische Bedeutung von Sozialplänen und auf den angeblich fehlenden Lenkungseffekt der gesetzlichen Maßnahme des Abzugsverbotes hingewiesen. Die Frage nach der Sachlichkeit des Abzugsverbotes würde sich deshalb darauf reduzieren, ob die dem objektiven Nettoprinzip widersprechende steuerliche Pönalisierung speziell von Abfertigungsleistungen in Sozialplänen sachlich zu rechtfertigen sei. Darüber hinaus wären Abgangsentschädigungen vom Sozialplan nicht

umfasst. Die Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zum Abzugsverbot für Managerbezüge bzw. zur Durchbrechung des Nettoprinzips würden auf den konkreten Sachverhalt nicht zutreffen (VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014; VfGH 9.10.2017, E 2536/2016, VfSlg 20.204/2017). Der VfGH (9.12.2014, G 136/2014) hätte als Ziel des Gesetzgebers das Ziel der Verringerung des Einkommensgefälles zwischen den Führungskräften und den übrigen Dienstnehmern in Unternehmen genannt, welche im konkreten Fall nicht zutreffen würden (Verweise: VwGH 8 2 2007, 2006/15/0035. VwSlg 8.291 F/2007; Schuster, Besteuerung von Zahlungen im Rahmen von Sozialplänen, SWK 10/2014, 505 17 OGH 26,3,1997, 9 ObA 75/97p 18 VwGH 19 4. 2018, Ra 2017 /15/0073 19 Burger-Ehrnhofer et al in Jabornegg/Resch, ArbVG, § 97 Rz 183; Reissner in Neumayr/Reissner, ArbVG 3. § 97 Rz 35).

In der Beschwerde vom 14.12.2020 wird weiters ausgeführt, die unsachliche Gleichbehandlung bewirke, dass von Sozialplänen Abstand genommen werde. Dem könne man nur durch die Aufhebung der entsprechenden Wendungen in § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 durch den Verfassungsgerichtshof entgegenwirken.

§ 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 wurde mit dem AbgÄG 2014 neu gefasst. In den Erläuterungen ist ausgeführt:

"Einem Abzugsverbot sollen Auszahlungen unterliegen, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen (freiwillige Abfertigungen und Abfindungen von ausstehenden Entgeltsansprüchen). Dieses Abzugsverbot soll aber nur insoweit greifen, als diese Auszahlungen beim Empfänger nicht dem Steuersatz von 6% unterliegen und korrespondiert somit mit der Einschränkung der Begünstigung in § 67 Abs. 6. Dieses Abzugsverbot soll alle Auszahlungen betreffen, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Dies gilt nicht für Auszahlungen aufgrund von Sozialplänen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. f, die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden."

Den Erläuterungen kann entnommen werden, dass Auszahlungen im Rahmen von Sozialplänen gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988, die nach dem 28. Februar 2014 abgeschlossen wurden, ebenso vom Abzugsverbot betroffen sind, wie Zahlungen gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988.

Im Vorblatt zum Ministerialentwurf betreffend die Neuregelung im AbgÄG 2014 sind die folgenden Ausführungen zum Ausgangszustand und zum Zielzustand enthalten:

*„*Ausgangszustand: Freiwillige Abfertigungen, Vergleichssummen und Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume sind begünstigt zu versteuern und bieten daher sehr attraktive Möglichkeiten zur Personalfreisetzung.*

**Zielzustand: Steuerliche Begünstigung von Vergleichssummen und Kündigungsentschädigungen sowie eine steuerliche Begünstigung von anderen Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume sind nicht mehr möglich.*

Das Ziel ist erreicht, wenn die begünstigte Besteuerung von freiwilligen Abfertigungen nur noch in begrenztem Ausmaß möglich ist.“

Die Zielsetzung des Gesetzgebers war - bezogen sowohl auf § 67 Abs. 6 EStG 1988 als auch auf § 67 Abs 8 lit. f EStG 1988 - die Verringerung von Einkommensunterschieden und die Einschränkung steuerlicher Begünstigungen von Vergleichssummen, Kündigungsentschädigungen und anderen freiwilligen Zahlungen. Klares Ziel der Regelung war damit das Auslaufen der steuerlichen Förderung von freiwilligen Zahlungen.

Dieses Ziel ist als Lenkungsziel verfassungskonform, denn der Gesetzgeber hat das Recht – wie der Verfassungsgerichtshof bereits mehrfach judiziert hat (zB. VfGH vom 09.12.2014, G136/2014) - steuerliche Begünstigungen wieder zurückzunehmen.

Das gilt insbesondere dann, wenn - wie es im konkreten Fall der Fall ist - der Abschluss dieser Vereinbarungen zeitlich nach der Normierung des Abzugsverbots erfolgt und sich der Abgabepflichtige darauf einstellen kann.

Der Gesetzgeber wollte die im Vorblatt angesprochene "Attraktivierung der Personalfreisetzung" künftig vermeiden. Die Begünstigung fördert zudem indirekt auch Betriebsänderungen der Unternehmen meist ohnehin mit steuerlichem Hintergrund, also Verhaltensweisen, deren steuerliche Begünstigung der Gesetzgeber im AbgÄG 2014 nicht als Aufgabe der öffentlichen Hand gesehen hat.

Das objektive Nettoprinzip gilt nicht absolut, der Gesetzgeber darf es durchbrechen, wenn es sachlich gerechtfertigt ist (Mechtler/Pinetz, ecolex 2015, 148). Die Vermeidung der steuerlichen Begünstigung freiwilliger Zahlungen ist ein zulässiger außerfiskalischer Zweck, der im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt. *„Nach der Judikatur des VfGH steht das objektive Nettoprinzip nicht im Verfassungsrang, eine Abweichung davon kann dann gerechtfertigt sein, wenn es sachliche Gründe dafür gibt. Als sachliche Rechtfertigung kommt einerseits der Umstand in Betracht, dass es sich bei diesen Abfertigungen um freiwillige Zahlungen des Arbeitgebers handelt. Andererseits können Lenkungseffekte dafür ins Treffen geführt werden“* (Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen, Lachmayer in SWK 1-2/2021, 12).

Der Verfassungsgerichtshof hat sich zu dieser Frage bereits ausdrücklich geäußert. In VfGH G/136/2014, G 166/2014 und G 186/2014 vom 9. Dezember 2014, wird in Rn 107 festgehalten, dass der Gesetzgeber bei Normierung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 nicht an die Rechtsform von Unternehmen anknüpfe, sondern an die Rechtsgrundlage für die jeweilige Abfertigungs- und Abfindungszahlung. Diese Anknüpfung zielt nicht auf eine unterschiedliche Behandlung von Abfertigungen (hier Vorstandsmitglieder AG und Geschäftsführer GmbH) ab, sondern enthalte den Grundgedanken, dass Abfertigungen, die nicht zwingend seien, sondern individualrechtlich vereinbart würden und damit im Gestaltungsspielraum des Unternehmers lägen, nur mehr beschränkt zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen sind. In Rn 108 wird dazu

ausgeführt, dass man nicht finden könne, dass der Gesetzgeberin § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 mit der Anknüpfung an den Rechtsgrund der Abfertigung und an die Dispositionsmöglichkeiten der Unternehmen seinen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum überschritten hätte.

Somit kann das Abstellen des Gesetzgebers auf die freiwilligen Abfertigungen im Gegensatz zu den zwingenden Abfertigungen keine Verfassungswidrigkeit bewirken. Damit ist eine etwaige Ungleichbehandlung hinfällig, wonach die unterschiedliche Behandlung von Golden Handshakes und freiwilligen Sozialplanzahlungen Verfassungswidrigkeit bewirken soll. Im konkreten Fall ist nicht auf die Unterschiede in der Zielgruppe von § 67 Abs. 6 EStG 1988 und § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988, sondern auf den Unterschied zwischen freiwilligen und zwingenden Abfertigungen abzustellen.

Insofern besteht nicht Ungleiches, das ungleich behandelt wird, da in beiden Absätzen des § 67 EStG freiwillige Abfertigungen zulässig sind.

In den LStR 1114f wird Folgendes klargestellt: *"Im Sinne einer verfassungskonformen Auslegung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 ist eine unmittelbare Anlehnung an die angeführten Definitionen des ArbVG nicht angebracht, weil sie kleinere Betriebe von der Begünstigung ausschließen würde. Als Sozialplan im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 kann daher auch eine Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und der gesamten Belegschaft (allen Arbeitnehmern) verstanden werden, die Maßnahmen zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung dernachteiligen Folgen von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen zum Inhalt hat."*

Eine Aufhebung des Abzugsverbotes iZm. Sozialplanzahlungen wäre somit nicht im Sinne des Gesetzgebers des AbgÄG 2014. Der Gesetzgeber hat grundsätzlich einen weiten rechtspolitischen Spielraum, soweit der Maßstab für die Verfassungswidrigkeit eines Abzugsverbotes betroffen ist. Aufgrund der Zweckoffenheit des Abzugsverbots kommen dem Gesetzgeber bei Einschränkung des objektiven Nettoprinzips weitreichende Befugnisse zu (Metzler/Pinetz, ecolex, 2015, 148).

Da Bedenken bezüglich der Verfassungskonformität des Abzugsverbotes dem Grunde nach nicht erhärtet werden konnten, ist die Beschwerde in diesem Punkt ohne Vorlage an den Verfassungsgerichtshof als unbegründet abzuweisen.

In concreto wird die Beschwerde somit wie vom Finanzamt für Großbetriebe vorgenommene Anwendung des Abzugsverbotes gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm. § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 der Restrukturierungsrückstellung für die Zahlung der freiwilligen Abfertigungen, die bei fiktiver Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht dem begünstigten Steuersatz von 6% unterliegen würden, iHv. EUR 542.039,17 abgewiesen.

2. Höhe der Abzugsfähigkeit:

Mit Erkenntnis vom 7. Dezember 2020, Ro 2020/13/0013, entschied der Verwaltungsgerichtshof, dass freiwillige Abfertigungen aus Sozialplänen bis zu einer bestimmten Höhe steuerlich absetzbar sind. Diese Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes wurde erst nach Einbringung der gegenständlichen Bescheidbeschwerde vom 14. Dezember 2020 veröffentlicht.

Der Verwaltungsgerichtshof entschied mit Erkenntnis vom 7. Dezember 2020, Ro 2020/13/0013, dass nur sehr hohe freiwillige Abfertigungen vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 erfasst sind, da der Gesetzgeber freiwillige Abfertigungen, nur soweit sie über die gestaffelte begünstigungswürdige Höhe hinausgehen, verteuern wollte.

Im Ergebnis sollen laut Verwaltungsgerichtshof sehr hohe freiwillige Abfertigungen nicht mehr vereinbart werden und zugleich Personalfreisetzung unattraktiver gemacht werden. Als Rechtfertigungsgrund für das Abzugsverbot kommt die Freiwilligkeit der Leistung in Verbindung mit erwünschten Lenkungseffekten in Betracht (siehe Punkt 1 oben).

Der Verwaltungsgerichtshof entschied, dass freiwillige Abfertigungen bis zu einer betragsmäßigen Obergrenze steuerlich absetzbar bleiben, wenn sie bei fiktiver Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 dem begünstigten Steuersatz von 6% unterliegen würden.

Aufgrund der höchstgerichtlichen Klarstellung durch den Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 7. Dezember 2020, Ro 2020/13/0013 sind EUR 304.893,- der Restrukturierungsrückstellung für die vom Finanzamt für Großbetriebe steuerlich nicht anerkannten Teile der Rückstellung für Sozialplanzahlungen abzugsfähig.

In dieser Höhe wird im konkreten Fall stattgegeben und der Bescheid wie folgt abgeändert:

Das Einkommen der Beschwerdeführerin betreffend Körperschaftsteuer Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2017 beträgt EUR -2.490.896,46.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche 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. Dieses Erkenntnis folgt der in diesem Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt.

Wien, am 5. Mai 2021