jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vwgh Erkenntnis 2020/12/7 Ro 2020/13/0013

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 07.12.2020

**Index**

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag
61/01 Familienlastenausgleich
66/01 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz
67 Versorgungsrecht

**Norm**

AbgÄG 2014
ASVG §108
BMSVG 2002
EStG 1988 §124b Z254
EStG 1988 §20 Abs1 Z7
EStG 1988 §20 Abs1 Z8
EStG 1988 §67 Abs3
EStG 1988 §67 Abs6
EStG 1988 §67 Abs6 Z1
EStG 1988 §67 Abs6 Z2
EStG 1988 §67 Abs6 Z3
EStG 1988 §67 Abs6 Z4
EStG 1988 §67 Abs6 Z5
EStG 1988 §67 Abs6 Z6
EStG 1988 §67 Abs6 Z7
EStG 1988 §67 Abs8 litf
FamLAG 1967 §41 Abs4 litb
KStG 1988 §12 Abs1 Z8

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der A GmbH in W, vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1030 Wien, Am Heumarkt 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 8. April 2020, Zl. RV/7100845/2020, betreffend u.a. Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2015 bis 2017, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Das angefochtene Erkenntnis wird im angefochtenen Umfang (Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2015 bis 2017) wegen Rechtwidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

1 Bei der Revisionswerberin fand für die Jahre 2013 bis 2017 eine Außenprüfung statt. In dieser wurde festgestellt, dass die Revisionswerberin Auszahlungen aufgrund von Sozialplänen getätigt hatte, die nach Ansicht der Prüferin dem Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 unterliegen würden. In der Folge erließ das Finanzamt mit Bescheiden vom 2. Oktober 2019 geänderte Feststellungsbescheide Gruppenmitglied für die Jahre 2014 bis 2017 und rechnete dem Jahresergebnis der Revisionswerberin die strittigen Aufwendungen aus den Sozialplänen wieder hinzu.

2 In der fristgerecht erhobenen Beschwerde brachte die Revisionswerberin - soweit für das Revisionsverfahren relevant - vor, ein großer Teil der Auszahlungen aus der streitgegenständlichen Sozialplanzahlung entfalle auf Bezüge, die nach § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 zum halben Steuersatz besteuert worden seien. Bei Sozialplanzahlungen handle es sich nicht um Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988. Der Umstand, dass der Gesetzgeber in § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 auf Empfängerebene eine begünstigte Besteuerung für freiwillige Abfertigungen aufgrund eines Sozialplans - angelehnt an die Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 - vorsehe, mache diese nicht automatisch zu Bezügen nach § 67 Abs. 6 EStG 1988, sondern es handle sich noch immer um solche nach § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988.

3 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 Z 7 EStG 1988 nur für jene Zeiträume vor, für die keine Anwartschaften gegenüber einer betrieblichen Vorsorgekasse bestünden.

4 Die Beschwerden wurden über Antrag der Revisionswerberin ohne Erlassung von Beschwerdevorentscheidungen dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

5 Das Bundesfinanzgericht wies mit dem angefochtenen Erkenntnis die Beschwerden - mit Ausnahme der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2014 - ab. Begründend führte es aus, aus der Formulierung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 - „sonstige Bezüge“, nämlich soweit sie nicht durch die vorangestellten Absätze gesonderten Regelungen unterlägen bzw. nicht in Abs. 6 selbst ausdrücklich ausgenommen würden - sei ersichtlich, dass unter den Anwendungsbereich grundsätzlich alle beendigungskausalen Zahlungen zu subsumieren seien. Daher stelle § 67 Abs. 6 EStG 1988 die Generalnorm zur Besteuerung beendigungskausaler Zahlungen eines Dienstgebers an ausscheidende Dienstnehmer dar. Unter Bezügen im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 seien 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 anfielen. Die Bezüge müssten für die Auflösung eines Dienstverhältnisses typisch sein.

6 Beendigungskausale Abfertigungszahlungen aus Sozialplänen fielen daher grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 67 Abs. 6 EStG 1988. Die Darstellung der Revisionswerberin, dass Sozialplanzahlungen unter Hinweis auf die Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 nicht unter § 67 Abs. 6 EStG 1988 fielen, vermöge nicht zu überzeugen. Es treffe zwar zu, dass § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 eine ausdrückliche Regelung für Sozialplanzahlungen vorsehe, diese trete aber ergänzend zu den begünstigenden Bestimmungen des Abs. 6 hinzu und sehe eine über die Deckelungen des Abs. 6 hinausgehende Begünstigungsbestimmung für Dienstnehmer vor, die Sozialplanzahlungen beziehen.

7 Nach § 67 Abs. 6 Z 7 EStG 1988 gälten die vorstehenden Bestimmungen - also § 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 1988 komme daher dann nicht zum Tragen, wenn für neue Dienstverhältnisse ab 1. Jänner 2003 laufend Beiträge nach dem neuen System in eine BV-Kasse gezahlt wurden - sie also dem System „Abfertigung neu“ unterliegen. § 67 Abs. 6 Z 7 EStG 1988 normiere damit aber nicht, dass Zahlungen neben einer „Abfertigung neu“ nicht als freiwillige Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 (Generalklausel) anzusehen seien, sondern lediglich, dass

die Begünstigungsbestimmungen diesfalls nicht zur Anwendung gelängen. Dieser Umstand ändere aber nichts daran, dass die beendigungskausalen Abfertigungszahlungen grundsätzlich dennoch unter § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu subsumieren seien.

8 Neben der „Abfertigung neu“ ausbezahlte freiwillige Abfertigungen unterlägen immer zur Gänze dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988, weil sie keiner begünstigten Besteuerung im Sinne des§ 67 Abs. 6 EStG 1988 zugänglich seien, dem Grunde nach aber Abfertigungen im Sinne der Bestimmung darstellten. Daraus ergebe 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 seien, sondern vielmehr regelmäßig und in voller Höhe dem Abzugsverbot unterlägen.

9 Die Revision ließ das Bundesfinanzgericht mit der Begründung zu, dass noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Frage vorliege, ob freiwillige Abfertigungen aus Sozialplänen dem Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 unterliegen.

10 Gegen dieses Erkenntnis, soweit es die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2015 bis 2017 betrifft, richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, die zu ihrer Begründung vorbringt, das Ziel und die Historie der Norm sprächen gegen die Anwendbarkeit des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 auf Sozialplanzahlungen. Die Bestimmung sei als Lenkungsnorm im Zuge des zugleich eingeführten Abzugsverbots für „Managergehälter“ implementiert worden und auch im Zusammenhang damit auszulegen. Der Gesetzgeber habe damit das Ziel verfolgt, Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte des Steuerrechts zu stärken. Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs für Sozialplanzahlungen würde diesem Ziel zuwiderlaufen. Sozialplanzahlungen gälten nicht für Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder und leitende Angestellte, weshalb insbesondere jene Personengruppe von dem Anwendungsbereich eines Sozialplanes ausgenommen sei, die der Gesetzgeber bei der Implementierung des Abzugsverbotes für „golden handshakes“ primär vor Augen hatte. Der Wille des Gesetzgebers ergebe sich auch aus dem Regierungsprogramm der damaligen Regierung, wonach Sozialpläne vom Abzugsverbot ausgenommen werden sollten.

11 Auch eine verfassungskonforme Interpretation müsse zu dem Ergebnis führen, dass Sozialpläne von dem Abzugsverbot auszunehmen seien. Der Verfassungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 9. Dezember 2014, G 136/2014, dargelegt, dass die Anknüpfung des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 an § 67 Abs. 6 EStG 1988 den Grundgedanken zu eigen habe, Abfertigungen, die nicht zwingend seien, sondern individualrechtlich vereinbart wurden und damit im Gestaltungsspielraum des Unternehmens lägen, nicht vollumfänglich zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen. Soweit die Auszahlung von Abfertigungen zwingend sei - insbesondere aufgrund von gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Regelungen - sei ein Abzug weiterhin möglich. Ein Sozialplan sei eine Betriebsvereinbarung und enthalte damit kollektive Normen. Betriebsvereinbarungen seien unmittelbar rechtsverbindlich und, sofern keine Einigung erzielt werden könne, auch erzwingbar. Ein Sozialplan sei daher im Sinne der VfGH-Judikatur nicht vom Abzugsverbot erfasst.

12 Sozialplanzahlungen an Mitarbeiter, die dem Regime der Abfertigung neu unterliegen, könnten keinesfalls unter das Abzugsverbot fallen. Eine begünstigte Besteuerung der freiwilligen Abfertigung mit 6 % stehe diesen Mitarbeitern nicht offen, § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 mache aber die Nichtabzugsfähigkeit von einer begünstigten Besteuerung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 abhängig. Der Verweis gehe daher ins Leere. Es sei dem Bundesfinanzgericht zwar zuzustimmen, dass freiwillige Abfertigungen für Mitarbeiter im Regime „Abfertigung Neu“ dem Grunde nach Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellten, allerdings sei für das Abzugsverbot auf die konkrete Anwendbarkeit der Norm abzustellen.

13 Die gänzliche Versagung der Absetzbarkeit von Sozialplanzahlungen sei unsachlich. Es handle sich dabei um eine Lenkungsnorm, die Abfertigungen nur bei exzessiver Höhe sanktionieren wolle.

14 Das Finanzamt erstattete eine Revisionsbeantwortung, in der es die Zurückweisung, in eventu die Abweisung der Revision beantragte.

15 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

16 Die Revision ist zulässig und begründet.

17 § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 lautet:

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

(...)

8. Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 des Einkommensteuergesetzes 1988. (...)“

§ 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 lautet:

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

(...)

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.“

§ 67 Abs. 6 in der hier maßgeblichen Fassung lautet:

„(6) Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen und Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume), 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 gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen."

§ 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 lautet:

„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."

§ 124b Z 254 EStG 1988 lautet:

„§ 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."

18 Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 (24 BlgNR 25. GP 8) lauten wie folgt:

„Zu Z 5 und Z 12 lit. c (§ 20 Abs. 1 Z 8 und § 124b Z 254 EStG 1988):

Einem Abzugsverbot sollen Auszahlungen unterliegen, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen (z.B. freiwillige Abfertigungen und Abfindungen von ausstehenden Entgeltansprüchen). 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.

Das Abzugsverbot soll alle Auszahlungen betreffen, 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.

Wird für zukünftige Abfertigungsansprüche eine Rückstellung gebildet, ist zu berücksichtigen, dass eine Rückstellung mit steuerlicher Wirkung nur insoweit gebildet werden kann, als die zukünftigen Abfertigungsansprüche steuerlich abzugsfähig sind. Die Bildung der Rückstellung ist somit insoweit nicht zulässig, als der Rückstellungsbildung Abfertigungsansprüche zu Grunde liegen, die beim Empfänger nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind. Für bestehende Abfertigungsrückstellungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. März 2014 enden, gilt:

- Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 8 ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschiedsbetrag nicht gewinnerhöhend aufzulösen.

- Eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellungen kann aber 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."

19 Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 (24 BlgNR 25. GP 14 f) lauten wie folgt:

„Zu Z 6 und Z 8 (§ 12 Abs. 1 Z 8 und § 26c Z 50 KStG 1988):

(...)

Hinsichtlich der Abzugsbeschränkung für freiwillige Abfertigungen (§ 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988) besteht für Körperschaften die gleiche Rechtslage wie für dem EStG 1988 unterliegende Steuerpflichtige."

20 Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 13, eingeführt und soll freiwillige Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur mehr in bestimmter Höhe zum Abzug zulassen.

21 Es steht nicht in Streit, dass die revisionsgegenständlichen Zahlungen freiwillige Abfertigungen darstellen. Andere mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses in Zusammenhang stehende Zahlungen, wie insbesondere Zahlungen für die vorzeitige Auflösung eines Dienstverhältnisses, erfahren ein anderes steuerliches Schicksal (vgl. VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0073).

22 Die Revision bringt vor, dass Sozialplanzahlungen § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht unterliegen würden, weil es sich dabei um Aufwendungen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 handle. Diese Bestimmung sieht eine begünstigte Besteuerung (Hälftesteuersatz) für Bezüge vor, 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. Dies allerdings nur insoweit, als sie nicht schon gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 mit dem Steuersatz von 6 % zu versteuern sind.

23 § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 ordnet also eine begünstigte Besteuerung für jene Sozialplanzahlungen an, die nicht bereits gemäß Abs. 6 leg. cit. mit 6 % besteuert werden. Gerade dieser Verweis auf § 67 Abs. 6 EStG 1988 zeigt, dass freiwillige Abfertigungen, auch wenn sie im Rahmen von Sozialplänen ausgezahlt werden, grundsätzlich solche gemäß Abs. 6 leg. cit. darstellen (vgl. auch Shubshizky, SWK 9/2014, 454; Bergmann/Bieber, KStG Update-Kommentar, § 12 Rz 72).

24 Soweit die Revision mit Verweis auf ein Regierungsprogramm (und nicht auf Materialien aus dem Gesetzgebungsprozess) vorbringt, es wäre nicht die Intention des Gesetzgebers gewesen, Sozialpläne ebenfalls vom Abzugsverbot zu erfassen, genügt der Hinweis, dass in den Inkrafttretensbestimmungen in § 124b Z 254 EStG 1988 ausdrücklich Sozialpläne, die bis zum 28. Februar 2014 abgeschlossen wurden, vom Abzugsverbot ausgenommen wurden. Der Gesetzgeber hat somit freiwillige Abfertigungen im Rahmen von Sozialplanzahlungen bei der Regelung des Abzugsverbotes mitbedacht und sie nicht generell davon ausgenommen.

25 Die Revision führt auch aus, dass eine verfassungskonforme Interpretation des Abzugsverbotes dazu führen müsse, dass Sozialplanzahlungen ausgenommen werden, weil der VfGH in seinem Erkenntnis vom 9. Dezember 2014, G 136/2014, dargelegt habe, dass Abfertigungen, die zwingend seien und insbesondere auf gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Bestimmungen beruhen, nach seiner Ansicht weiterhin zum Abzug zugelassen sind.

26 Der Verfassungsgerichtshof hat sich im genannten Erkenntnis, das die freiwillige Abfertigung an einen AG-Vorstand betraf, die in dessen Arbeitsvertrag vereinbart worden war, damit auseinandergesetzt, ob die Unterscheidung zwischen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988, die weiterhin abgezogen werden können, und Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988, die ab einer bestimmten Obergrenze dem Abzugsverbot unterliegen, verfassungsrechtlich zulässig sei. Der Verfassungsgerichtshof hat dabei ausgeführt, dass jene Abfertigungen, die auf gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Bestimmungen beruhen - diese werden in Abs. 3 leg. cit. genannt -, weiterhin zum Abzug zugelassen sind. Eine derartige Unterscheidung zwischen zwingenden Aufwendungen und solchen, die im Gestaltungsspielraum des Unternehmens stehen, hat der Verfassungsgerichtshof als gerechtfertigt angesehen. Im Gegensatz zum Revisionsvorbringen hat der Verfassungsgerichtshof keine Vorgaben gemacht, welche Abfertigungen zum Abzug zuzulassen sind, sondern lediglich die Inhalte des § 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG 1988 referiert und auf deren unterschiedliche Behandlung im Rahmen des Abzugsverbotes Bezug genommen. Gegenstand des Verfahrens vor dem Verfassungsgerichtshof war aufgrund der formulierten Bedenken des Bundesfinanzgerichts nur die Frage, ob zwischen einer gesetzlichen Abfertigung an einen GmbH-Geschäftsführer und einer freiwilligen Abfertigung an einen AG-Vorstand unterschieden werden dürfe.

27 Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Aufzählung der Rechtsgrundlagen für die gesetzliche Abfertigung in § 67 Abs. 3 EStG 1988 taxativ (vgl. VwGH 19.4.2006, 2002/13/0038, VwSlg. 8128/F, mwN). Ein auf einer Betriebsvereinbarung beruhender Sozialplan ist keine in § 67 Abs. 3 EStG 1988 angeführte Rechtsgrundlage (vgl. VwGH 15.9.1999, 99/13/0146). Dass im Revisionsfall Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 vorlägen, wird auch in der Revision nicht behauptet.

28 Die Revision bringt weiters vor, dass freiwillige Abfertigungen an Mitarbeiter, die dem Regime der „Abfertigung neu“ (im Folgenden: neue Dienstverhältnisse) unterliegen, keinesfalls vom Abzugsverbot umfasst sein

könnten, weil § 67 Abs. 6 Z 7 EStG 1988 die Anwendung des Abs. 6 leg. cit. ausschließe.

29 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter Bezügen im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 solche Bezüge 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 (vgl. VwGH 21.2.1996, 92/14/0056, VwSlg. 7070/F, mwN).

30 Der letzte Satz (entspricht der nunmehrigen Ziffer 7) wurde dem § 67 Abs. 6 EStG 1988 mit der Einführung des Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes (BMVG, nunmehr BMSVG), BGBl. I Nr. 100/2002, angefügt. Damit sollte, wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt, bewirkt werden, dass bei der Besteuerung von Bezügen aus 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 (vgl. dazu auch VwGH 17.6.2015, 2011/13/0086). Da der „bisherige Inhalt" des § 67 Abs. 6 EStG 1988 die begünstigte Besteuerung bestimmter freiwilliger Abfertigungen gewesen ist, ist die Z 7 so zu verstehen, dass die Begünstigungsbestimmungen des Abs. 6 leg. cit. für freiwillige Abfertigungen, die bei neuen Dienstverhältnissen ausgezahlt werden, bei der Einkommensbesteuerung des Dienstnehmers nicht zur Anwendung gelangen können. Solche freiwillige Abfertigungen stellen aber weiterhin Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 dar. So hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21. September 2016, 2013/13/0102, in Zusammenhang mit einem in § 41 Abs. 4 lit. b FLAG enthaltenen Verweis auf § 67 Abs. 6 EStG 1988 ausgesprochen, dass es sich bei solchen Abfertigungen um Bezüge „im Sinne des" Abs. 6 leg. cit. handle (vgl. ebenso VwGH 25.7.2018, Ro 2017/13/0006).

31 Die Revisionswerberin räumt selbst ein, dass die betreffenden Abfertigungen solche „im Sinne des" § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen würden. Sie meint aber, dass der Verweis des Gesetzgebers auf Bezüge „nach" § 67 Abs. 6 EStG 1988 ergebe, dass damit eine „konkrete Anwendbarkeit der Norm" gemeint gewesen sein müsse und damit nur solche Bezüge erfasst werden könnten, die tatsächlich von der Anwendung der Norm betroffen seien.

32 Zunächst ist bei diesem Vorbringen nicht ersichtlich, was die Revision mit der „konkreten Anwendbarkeit der Norm" meint. Abs. 6 leg. cit. ist eine Begünstigungsvorschrift und sieht für bestimmte freiwillige Abfertigungen eine begünstigte Besteuerung beim Empfänger vor. Die „konkrete Anwendbarkeit" des § 67 Abs. 6 EStG 1988 kann sich daher nur auf jene Abfertigungen beziehen, die mit 6 % beim Empfänger besteuert werden. Das Abzugsverbot erfasst aber nur jene Abfertigungen, die gerade nicht der begünstigten Besteuerung unterliegen. Vom Abzugsverbot erfasst sind somit freiwillige Abfertigungen, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (siehe erster Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988), aber nicht begünstigt im Sinne der Z 1 bis 6 dieses Absatzes besteuert werden. Dies trifft auf Abfertigungen an Mitarbeiter mit neuen Dienstverhältnissen zu (vgl. nochmals VwGH 21.9.2016, 2013/13/0102).

33 Dafür, dass - wie in der Revision behauptet - Bezüge „nach" § 67 Abs. 6 EStG 1988 einen anderen Bedeutungsinhalt haben sollten, als Bezüge „im Sinne des" § 67 Abs. 6 EStG 1988 gibt es überdies keinen Anhaltspunkt. Die Worte „im Sinne" sowie „nach" oder „gemäß" werden in der Regel mit identem Begriffsinhalt, nämlich als Verweisung auf eine genannte Regelung verstanden (vgl. VwGH 23.1.2020, Ro 2020/15/0001).

34 Auch der Zweck der Regelung spricht dafür, dass freiwillige Abfertigungen an Mitarbeiter mit neuen Dienstverhältnissen vom Abzugsverbot umfasst sind. Das Abzugsverbot soll bewirken, Abfertigungen, die über eine vom Gesetzgeber als begünstigungswürdig erkannte Höhe hinausgehen, zu verteuern und damit darauf hinzuwirken, dass solche Abfertigungen nicht mehr vereinbart und ausgezahlt werden. Hauptanwendungsgebiet des Abzugsverbotes sind, wie die Revision selbst ausführt und auch einhellig in der Literatur vertreten wird (vgl. etwa Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel, SWK 20-21/2014, 910; Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG § 12 Rz 122, mwN; Platzer/Jann, SWK 25/2020, 1226), die Führungsebenen von Unternehmen, insbesondere vertraglich vereinbarte Abfertigungen an Vorstände einer Aktiengesellschaft (AG), aber auch an Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Bei Einführung des Abzugsverbotes durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 unterlagen Neuverträge von Vorständen von AG und von Geschäftsführern von GmbH in der Regel dem Regime der „Abfertigung neu", weil dieses für Vorstände ab dem Jahr 2008 und Geschäftsführer ab dem Jahr 2003 eingeführt wurde. Der intendierte Lenkungseffekt, über das Abzugsverbot Abfertigungen in nicht begünstigungswürdiger Höhe unattraktiver zu machen und damit die vertraglichen Vereinbarungen zu beeinflussen, würde daher, folgte man der Ansicht der Revisionswerberin, für diese Personengruppe niemals zur Anwendung kommen. Es kann dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden, dass er ein Abzugsverbot einführen wollte, das für den

Hauptanwendungsfall von Anbeginn an keine Wirkung entfalten konnte. Aber auch das Ziel des Gesetzgebers, Personalfreisetzungen unattraktiver zu machen, würde in seiner Wirkung beeinträchtigt, wenn davon nur jener Teil der Arbeitnehmer umfasst wäre, der einem auslaufenden gesetzlichen Abfertigungsregime unterliegt. Zahlungen an Dienstnehmer mit neuen Dienstverhältnissen sind somit nicht vom Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ausgeschlossen.

35 Im Recht ist die Revision allerdings mit ihrem Vorbringen, dass der Gesetzgeber nur Abfertigungen in bestimmter Höhe mit einem Abzugsverbot sanktionieren wollte und eine gänzliche Versagung der Absetzbarkeit von Sozialplanzahlungen für Mitarbeiter mit neuen Dienstverhältnissen unsachlich wäre.

36 Der Gesetzgeber hat mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 zwei Abzugsverbote eingeführt, die „aus Gerechtigkeits- und Solidaritätsüberlegungen" Gehälter und andere Gehaltsbestandteile nur mehr in bestimmter Höhe zum Betriebsausgabenabzug zulassen und damit eine Verteuerung dieser Auszahlungen für den Arbeitgeber bewirken sollten. Damit sollten einerseits als zu hoch empfundene Gehälter und Abfertigungen eingedämmt, andererseits Personalfreisetzungen unattraktiver gemacht werden. Eine Unterscheidung hinsichtlich der Höhe der dem Abzugsverbot unterliegenden freiwilligen Abfertigungen je nachdem, zu welchem Zeitpunkt ein Mitarbeiter in ein Unternehmen eingetreten ist und ob er folglich der Abfertigung alt oder neu unterliegt, ist dieser Zielsetzung allerdings nicht zu entnehmen.

37 Wie bereits ausgeführt, erfasst das in Rede stehende Abzugsverbot Bezüge, die ihrer Art nach unter § 67 Abs. 6 EStG 1988 fallen, aber nicht begünstigt im Sinne der Z 1 bis 6 dieses Absatzes zu versteuern sind. Damit knüpft das Abzugsverbot nicht bloß an den Begriff der in § 67 Abs. 6 genannten Bezüge (freiwillige Abfertigung), sondern auch an die in dieser Gesetzesstelle enthaltenen Regelungen über die Höhe der begünstigt zu versteuernden Beträge an.

38 Die Erläuterungen zu § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 führen aus, das Abzugsverbot solle nur insoweit greifen, als diese Auszahlungen beim Empfänger nicht dem Steuersatz von 6 % unterliegen, und enthalten keinen Hinweis auf eine Differenzierung zwischen alten und neuen Dienstverhältnissen. Der Gesetzgeber wollte sohin durch dieses Abzugsverbot lediglich solche freiwillige Abfertigungen erfassen, die ein bestimmtes (als nicht förderungswürdig empfundenes) Ausmaß übersteigen.

39 Mit der Einführung der Ziffern 7 und 8 in § 20 Abs. 1 EStG 1988 wollte der Gesetzgeber für die Absetzbarkeit von Gehaltszahlungen eine Obergrenze einführen. In der Z 7 hat er dies durch die Nennung eines konkreten Betrages, nämlich 500.000 Euro pro Jahr, umgesetzt. In der Z 8 wollte er eine gestaffelte Obergrenze vorsehen, die je nach der Dauer der Dienstzeit variiert.

40 Um diese dienstzeitabhängige Staffelung der Obergrenze nicht in § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 erneut anführen zu müssen, hat sich der Gesetzgeber legistisch der Technik eines weiteren Verweises auf § 67 Abs. 6 EStG 1988 bedient. Freilich wollte er damit aber nichts anderes als die betragsmäßige Obergrenze für die Absetzbarkeit der freiwilligen Abfertigung normieren. Er hat diese durch die abstrakte Anknüpfung „soweit ... zu versteuern sind" zum Ausdruck gebracht. Diese Anknüpfung bezieht sich nach dem klar erkennbaren Ziel der Regelung auf § 67 Abs. 6 Z 1 bis 6 EStG 1988 und somit auf die „vorstehenden Bestimmungen" im Sinne des § 67 Abs. 6 Z 7 EStG 1988, jedoch nicht auch auf die zuletzt genannte, den unmittelbaren Anwendungsbereich der verwiesenen Bestimmungen regelnde Ziffer.

41 Im Übrigen wurde mit demselben Gesetz, mit welchem die Abzugsverbote des § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 geschaffen wurden (AbgÄG 2014), § 67 Abs. 6 EStG 1988 neu gefasst, um damit das Ausmaß der nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 begünstigt besteuerbaren Bezüge mit einem Vielfachen der Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG zu begrenzen. Der Gesetzgeber hat damit die Einschränkung der Absetzbarkeit bestimmter Bezüge als Betriebsausgaben mit der Beschränkung der begünstigten Besteuerung freiwilliger Abfertigungen abgestimmt.

42 Auch eine verfassungskonforme Interpretation der Bestimmung spricht für das hier vertretene Ergebnis. Eine Unterscheidung zwischen „alten" und „neuen" Dienstverhältnissen, die zur Folge hätte, dass eine Gruppe von Abfertigungen ab dem ersten Euro dem Abzugsverbot unterläge, während für die andere Gruppe eine betragsmäßige Obergrenze bestünde, wäre im Hinblick auf das Lenkungsziel, überhöhte Abfertigungen zu vermeiden, nicht nachvollziehbar und unsachlich. Auch das Ziel des Gesetzgebers, Personalfreisetzungen unattraktiver zu machen, könnte eine derartige Differenzierung sachlich nicht rechtfertigen, weil nicht ersichtlich ist, wieso die Kündigung einer Gruppe von Arbeitnehmern, die sich nur durch den zufälligen Zeitpunkt des Eintritts in das jeweilige Unternehmen von der anderen Gruppe von Arbeitnehmern unterscheidet, stärker erschwert werden sollte als Personalfreisetzungen in

der anderen Gruppe.

43 Für den Revisionsfall bedeutet das, dass die in den Sozialplänen ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 unterliegen, insoweit sie die in § 67 Abs. 6 Z 1 bis 6 EStG 1988 angeführten Beträge überschreiten. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um alte oder neue Dienstverhältnisse handelt und mit welchem Steuersatz die Besteuerung beim Empfänger erfolgt.

44 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG im angefochtenen Umfang wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

45 Die Kostenentscheidung gründet auf den §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 7. Dezember 2020

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2020:RO2020130013.J00

**Im RIS seit**

14.05.2021

**Zuletzt aktualisiert am**

14.05.2021

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at