

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache Bf als Gruppenmitglied unter der Gruppenträgerin GT über die Beschwerde vom 23. Juni 2020 gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2014 bis 2016 des ***FA*** vom 25. Februar 2020 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) Folge gegeben.

Das Einkommen des Gruppenmitgliedes ***Bf1*** im Jahr 2014 wird mit 2.678.126,39 Euro festgesetzt.

Das Einkommen des Gruppenmitgliedes ***Bf1*** im Jahr 2015 wird mit 324.950,63 Euro festgesetzt.

Das Einkommen des Gruppenmitgliedes ***Bf1*** im Jahr 2016 wird mit -189.109,60 Euro (Verlust) festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Wirtschaftsjahre 2013 bis 2016 wurde festgestellt, dass die beschwerdeführende Gesellschaft (in der Folge Bf) in den Jahren 2014 bis 2016 freiwillige Abfertigungen, die nicht der begünstigten Besteuerung mit dem Steuersatz von 6% unterlagen, bezahlt hatte. Bei den betroffenen Aufwendungen, die von der Außenprüfung

als freiwillige Abfertigungen bezeichnet worden waren, handelte es sich um Abgangsentschädigungen und Vergleichszahlungen an Dienstnehmer der Bf. Diese Zahlungen wurden steuerlich nicht als Aufwand anerkannt und iHv 61.526,28 Euro (2014), 61.500 Euro (2015) bzw 42.500 Euro (2016) gewinnerhöhend hinzugerechnet.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24. Februar 2020 wurde dazu in rechtlicher Hinsicht unter Tz. 2 – Freiwillige Abfertigungen wie folgt ausgeführt:

„Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen, dürfen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind, bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden. Dabei handelt es sich um sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, wie insbesondere freiwillige Abfertigungen und Abfindungen.

Nach Ansicht der Außenprüfung sind freiwillige Zahlungen (die nach dem 28. Februar 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. Das Abzugsverbot ist auf sämtliche freiwillige Zahlungen anwendbar, weil diese Zahlungen im Grunde Zahlungen nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen (VwGH-Erkenntnis vom 21.09.2016, 2013/13/0102).

Zudem normiert § 124 b Z 254 EStG 1988, dass § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 erstmalig auf Auszahlungen 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 EStG 1988, die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden. Das Ziel des Gesetzgebers war es somit, nur Sozialpläne vor dem 1. März 2014 und nicht generell Sozialpläne auszunehmen.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 9. Dezember 2014 zu G 136/2014 unter Rz 105 angemerkt, dass „mit dem AbgÄG 2014 nicht nur die steuerliche Begünstigung freiwilliger Abfertigungen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 beim Empfänger eingeschränkt [wurde], sondern in § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 auch deren Abzugsfähigkeit auf Seiten des Unternehmens beschränkt wird. Dies wird in den Materialien damit begründet, dass die steuerliche Begünstigung für ‚Golden Handshakes‘ abgeschafft werden solle, um vor allem ältere Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten (RV 24 BlgNR 25. GP, 8).“ (Siehe auch Rz 107ff und Rz 113 dieser Entscheidung)“

Die belangte Behörde folgte der Ansicht der Außenprüfung und setzte in den wiederaufgenommenen Verfahren betreffend die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2014 bis 2016 das Einkommen der Bf mit den neuen Sachbescheiden vom 25. Februar 2020 mit 2.739.652,67 Euro (2014), 386.450,63 Euro (2015) bzw -146.609,60 Euro (2016) fest.

Am 23. Juni 2020 erhob die Bf gegen die Bescheide vom 25. Februar 2020 (fristgerecht iSd Bestimmung des § 323c Abs. 1 BAO, eingefügt durch das 2. COVID-19-Gesetz, BGBl. I Nr.

16/2020) das verfahrensgegenständliche Rechtsmittel der Beschwerde. Darin beantragte die beschwerdeführende Gesellschaft die Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume (Abgangsentschädigungen) sowie die Vergleichszahlungen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Weiters wurde gemäß § 262 Abs. 2 BAO iVm § 264 BAO das Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung und die Direktvorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Zur Begründung führte die Bf zusammengefasst aus, dass gemäß § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 vom Abzugsverbot betroffen seien, außer die sonstigen Bezüge würden beim Empfänger mit dem Steuersatz von 6% besteuert werden. Nicht vom Abzugsverbot erfasst seien nach Ansicht der Bf hingegen Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume (Abgangsentschädigungen) und Vergleichszahlungen gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988.

Das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 könne nicht auf sämtliche freiwillige Zahlungen angewendet werden, nur weil diese Zahlungen dem Grunde nach Zahlungen nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen würden.

Aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 21.09.2016, 2013/13/0102, und des Erkenntnisses des BFG vom 08.04.2020, RV/7100845/2020, bestreite die Bf nicht, dass die streitgegenständlichen Zahlungen dem Grunde nach in den Definitionsbereich des § 67 Abs. 6 erster Satz EStG 1988 fallen würden. Diese Feststellung sei jedoch nicht relevant für die Norm des Abzugsverbotes. Relevant für das Abzugsverbot sei, ob die Regelungen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 für die verfahrensgegenständlichen Zahlungen Anwendung finden würden, dh ob die Bezüge der Besteuerung gemäß § 67 Abs. 6 Z 1 bis 7 EStG 1988 unterliegen würden oder nicht.

Hinsichtlich der Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzeiträume (Abgangsentschädigungen) sei in § 67 Abs. 6 EStG 1988 ausdrücklich geregelt, dass derartige Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung von der steuerlichen Begünstigung des Abs. 6 generell ausgenommen seien. Da Abgangsentschädigungen ausdrücklich nicht im Anwendungsbereich des Abs. 6 liegen würden, könnten diese Zahlungen nicht vom Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 betroffen sein.

Vergleichszahlungen an Mitarbeiter würden in § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 geregelt. Da diese Bezüge nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 6 fallen würden, könnten Vergleichszahlungen ebenfalls nicht vom Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 umfasst sein.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 16. Juli 2020 ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung zur Entscheidung vor und beantragte eine abweisende Erledigung. In einer Stellungnahme im Vorlagebericht gab die belangte Behörde an, der Rechtsansicht der Außenprüfung zu folgen und verwies auf die bisher ergangene

Judikatur des Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshofes zum Abzugsverbot hinsichtlich Managergehälter und „Golden Handshakes“ sowie auf Ansichten im Schrifttum.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die beschwerdeführende Gesellschaft ist seit der Veranlagung 2014 Gruppenmitglied einer steuerlichen Unternehmensgruppe unter der GT als Gruppenträgerin.

Streitgegenständlich ist die Betriebsausgabenabzugsfähigkeit der folgenden, in den Veranlagungsjahren 2014 bis 2016 an Dienstnehmer der Bf geleisteten Bezüge:

- Abgangsentschädigungen iHv 61.526,28 Euro (2014) und 27.000 Euro (2016) an Mitarbeiter, deren Dienstverhältnisse nach dem 31. Dezember 2002 begonnen hatten und die sich somit im System „Abfertigung neu“ befanden.
- Vergleichszahlungen iHv 61.500 Euro (2015) und 15.500 Euro (2016) an Mitarbeiter, deren Dienstverhältnisse vor dem 1. Jänner 2003 begonnen hatten und die sich somit im System „Abfertigung alt“ befanden.

Die Auszahlung dieser Bezüge erfolgte in Zeiträumen nach dem 1. März 2014 und stand nicht iZm freiwilligen Abfertigungen oder dem Abschluss einer Betriebsvereinbarung in Form eines Sozialplans. Die Bezüge wurden nach dem laufenden Monatstarif iSd Bestimmung des § 67 Abs. 10 EStG 1988 versteuert.

Bei den Abgangsentschädigungen handelte es sich um Einmalzahlungen aus Anlass der Beendigung des jeweiligen Dienstverhältnisses als Gegenleistung dafür, dass der Dienstnehmer einer einvernehmlichen Auflösung des Arbeitsverhältnisses zustimmte oder es unterließ, eine Kündigung des Arbeitgebers anzufechten. Die geleisteten Vergleichssummen betrafen außergerichtliche Einigungen in Kündigungsstreitigkeiten (Kündigungszustimmungsverfahren, terminwidrige Kündigung etc) mit Dienstnehmern. Alle Zahlungen standen somit iZm mit der Beendigung der einzelnen Dienstverhältnisse.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig und gründen sich auf das den Außenprüfungsbericht, die Einsichtnahme in den elektronischen Arbeitsbogen sowie das Vorbringen der beschwerdeführenden Gesellschaft.

Entgegen der im Außenprüfungsbericht verwendeten Bezeichnung handelte es sich bei den verfahrensgegenständlichen Bezugsteilen nicht um freiwillige Abfertigungen. Das Vorliegen von Abgangsentschädigungen bzw Vergleichszahlungen wurde dem Bundesfinanzgericht im Beschwerdeverfahren sowohl von der Bf als auch von der belangten Behörde bestätigt.

Die betragsmäßige Ermittlung der Hinzurechnungsbeträge wurde im Rahmen der Außenprüfung zwischen den beteiligten Parteien abgestimmt und für das Beschwerdeverfahren quasi außer Streit gestellt. Davon abweichende Beträge konnten dem Akteninhalt nicht entnommen werden.

Rechtsgrundlagen

Im streitgegenständlichen Zeitraum gelangen die folgenden rechtlichen Bestimmungen in der Fassung des BGBl. I Nr. 13/2014 (Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2014) bzw des BGBl. I Nr. 40/2014 (Budgetbegleitgesetz (BBG) 2014) zur Anwendung:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 erster Satz Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988 dürfen Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: 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.

Gemäß § 124b Z 254 erster und zweiter Satz EStG 1988 ist § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 (idF des AbgÄG 2014) 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 EStG 1988, die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden.

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 lautet:

„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.“

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 sind auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, soweit sie nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen.

Gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

Rechtliche Beurteilung

Mit dem Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2014 wurden ua die steuerlichen Voraussetzungen für die begünstigte Besteuerung sonstiger Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 und 8 EStG 1988 verschärft.

Bei freiwilligen Abfertigungen und Abfindungen wurde eine Deckelung mit dem Dreifachen der monatlichen ASVG-Höchstbemessungsgrundlage eingeführt. Diese Deckelung ist sowohl auf die dienstzeitunabhängige Begünstigung (Begünstigung für ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate), als auch für die dienstzeitabhängige Begünstigung (Monatsstaffelung) anzuwenden. Bei der Besteuerung von gesetzlichen Abfertigungen erfolgte keine Änderung.

Die begünstigte Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 EStG 1988 für Kündigungsentschädigungen und Vergleichszahlungen wurden ebenfalls eingeschränkt. Die Begünstigung der Steuerfreiheit eines Fünftels wurde auf das Neunfache der monatlichen ASVG-Höchstbeitragsgrundlage als Höchstausmaß bezogen. Zusätzlich entfiel die bisherige Steuerbegünstigung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 für andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für zukünftige Lohnzahlungszeiträume.

Korrespondierend zur Einschränkung bzw Deckelung der begünstigten Besteuerung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 wurde mit dem AbgÄG 2014 ein neues Abzugsverbot für Entgeltzahlungen eingeführt. Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger zu sonstigen Bezügen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 führen, unterliegen nunmehr gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 bzw § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 einem eigenständigen Abzugsverbot, soweit die Entgelte nicht mit dem begünstigten Steuersatz von 6% besteuert werden.

Dieses Abzugsverbot betrifft alle Auszahlungen, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen, gilt jedoch nicht für Auszahlungen aufgrund von Sozialplänen iSd § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988, die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden.

Laut den Materialien zum AbgÄG 2014 sollte mit der Einschränkung der steuerlichen Begünstigungen für sogenannte Golden Handshakes gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 (freiwillige Abfertigung, Vergleichssummen und Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für zukünftige Lohnzahlungszeiträume) eine längere Beschäftigung älterer Dienstnehmer erzielt werden. Das korrespondierende Abzugsverbot sollte diese Wirkung verstärken.

Zum korrespondierenden Betriebsausgabenabzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 halten die Erläuterungen ua fest: *„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.“* Für Körperschaften gilt nach den Gesetzesmaterialien die gleiche Rechtslage wie im EStG 1988.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die geleisteten Abgangsentschädigungen und Vergleichszahlungen sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen und dementsprechend iSd Bestimmungen des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind.

Die belangte Behörde vertritt diesbezüglich die Rechtsansicht, dass die Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 grundsätzlich auf alle sonstigen Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, sofern diese nicht mit 6% zu versteuern sind, anzuwenden sei. Die verfahrensgegenständlichen Bezüge würden dem Grunde nach sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen und daher dem Abzugsverbot unterliegen.

Die Bf vertritt hingegen den Standpunkt, dass es für die Anwendung des Abzugsverbots nicht darauf ankomme, ob die Bezüge dem Grunde nach solche iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind, sondern ob sie gemäß dieser Bestimmung zu versteuern sind.

Zur der im Außenprüfungsbericht bzw in der Beschwerde angeführten Judikatur der Höchstgerichte und des BFG ist vorab festzuhalten:

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 9. Dezember 2014, G 136/2014-25, G 166/2014-20, G 186/2014-23, das Betriebsausgabenabzugsverbot für freiwillige Abfertigungen als verfassungskonform bestätigt (siehe Rn 107).

Im Erkenntnis vom 21. September 2016, 2013/13/0102, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass es sich bei im Rahmen von Sozialplänen an ausscheidende Dienstnehmer gezahlte Beträge um Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 handelt. Solche Bezüge sind gemäß § 41 Abs. 4 lit. b FLAG 1967 unabhängig davon, ob eine einkommensteuerlich begünstigte Besteuerung stattfinden kann, von der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag dazu ausgenommen.

Das Bundesfinanzgericht hat im Erkenntnis vom 8. April 2020, RV/7100845/2020, festgehalten, dass Auszahlungen aufgrund von Sozialplänen, die nicht dem begünstigten Steuersatz von 6% zu unterwerfen sind, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 fallen. Dieses Erkenntnis wurde vom Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben (VwGH 07.12.2020, Ro 2020/13/0013).

Allen diesen Entscheidungen liegt sachverhaltsmäßig die Auszahlung freiwilliger Abfertigungen bzw Auszahlungen aufgrund von Sozialplänen zu Grunde. Daher ist diese Judikatur auf die verfahrensgegenständlichen Zahlungen nicht unmittelbar anwendbar.

Unter Bezügen im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 21.02.1996, 92/14/0056). Diese Bezüge müssen demnach für die Auflösung eines Dienstverhältnisses typisch sein (VwGH 20.11.2012, [2008/13/0252](#); 08.04.1986, 85/14/0162).

Abgangsentschädigungen (Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume)

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1998 idF vor dem AbgÄG 2014 waren Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei war nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen.

Mit dem AbgÄG 2014 ist die diesbezügliche Spezialregelung gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 weggefallen, wonach diese Zahlungen nach der Fünftelregelung zu besteuern waren. Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für zukünftige Lohnzahlungszeiträume (sogenannte Abgangsentschädigungen) sind auch nicht unter § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu subsumieren und können somit in keinem Fall (teilweise) steuerbegünstigt als freiwillige Abfertigung besteuert werden. Die Besteuerung hat gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu erfolgen. Derartige Zahlungen wurden mit dem BBG 2014 „zur Klarstellung“ explizit von der Steuerbegünstigung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 ausgenommen.

Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume liegen vor, wenn der Dienstnehmer durch die Zahlung zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses bewegt werden soll. Dem Arbeitnehmer wird als Gegenleistung für seine Zustimmung zur sofortigen bzw vorzeitigen Auflösung des Arbeitsverhältnisses ein bestimmter Betrag, die sogenannte Abgangsentschädigung, zugesagt. Es besteht daher idR ein Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2014 entsprechen solche Zahlungen nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt keiner freiwilligen Abfertigung iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988, auch wenn ein Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses besteht. Von einer „freiwilligen Abfertigung“ iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 kann nicht gesprochen werden, wenn eine Zahlung geleistet wird, um den Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung eines Dienstvertrages zu bewegen, weil derartige Zahlungen unter die Bestimmung des § 67 Abs. 8 EStG 1988 fallen. (VwGH 15.09.2011, 2007/15/0231; 29.10.2003, 2000/13/0028; 26.07.1995, 92/15/0104; 18.03.1991, 90/14/0053).

Im Erkenntnis vom 19. April 2018, Ra 2017/15/0073, hat der Verwaltungsgerichtshof betreffend eine sogenannte Abgangsentschädigung – bereits zur Rechtslage nach dem AbgÄG 2014 – ebenfalls ausgeführt:

„Für die Abgrenzung zwischen Abs. 6 und Abs. 8 lit. b leg. cit. ist wesentlich, ob die Zahlung - nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt - mit der Absicht ausverhandelt bzw. angeboten worden ist, eine friktionsfreie vorzeitige Auflösung des Dienstverhältnisses erst herbeizuführen; von ausschlaggebender Bedeutung sind die Hintergründe der Vertragsauflösung und die Motive, die zur Zahlung führen. Von sonstigen Bezügen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 kann nicht gesprochen werden, wenn eine Zahlung geleistet wird, um den Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung eines Dienstvertrages zu bewegen (vgl. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG19, § 67 Tz 122).

Der Wegfall der Begünstigung für Verzichtszahlungen mit dem AbgÄG 2014 ändert nichts daran, dass derartige Zahlungen (auch wenn sie in Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses stehen) schon nach der Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2014 nicht dem § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu subsumieren waren. Die mit dem Budgetbegleitgesetz 2014 in § 67 Abs. 6 EStG 1988 durch Ergänzung der Wortfolge "(ausgenommen ...)" und Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume" beabsichtigte "Klarstellung" bewirkte - anders als der Revision zu Grunde liegt - keine Änderung des normativen Gehaltes des § 67 Abs. 6 EStG 1988.“

Bei den streitgegenständlichen Aufwendungen handelte es sich um Einmalzahlungen aus Anlass der Beendigung des jeweiligen Dienstverhältnisses als Gegenleistung dafür, dass der Dienstnehmer einer einvernehmlichen Auflösung des Arbeitsverhältnisses zustimmte oder es unterließ, eine Kündigung des Arbeitgebers anzufechten.

Diese „klassischen“ Abgangsentschädigungen standen im vorliegenden Fall mit der Auflösung der einzelnen Dienstverhältnisse in ursächlichem Zusammenhang. Dennoch sind sie nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht der Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 zuzuordnen und somit nicht vom Betriebsausgabenabzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 erfasst.

Weiters ist auf den Gesetzestext der Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 idF BBG 2014 zu verweisen, wonach Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume ausgenommen sind. Sie fallen daher nicht unter das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988.

Vergleichszahlungen (Vergleichssummen gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988)

Unter Vergleichssummen sind Zahlungen zu verstehen, die aufgrund eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichs aus einem Dienstverhältnis geleistet werden. Ein Vergleich ist die unter beiderseitigem Nachgeben einverständliche neue Festlegung strittiger oder zweifelhafter Rechte und bereinigt ein strittiges oder zweifelhaftes Rechtsverhältnis.

Wird in einem Vergleich die Zahlung von gesetzlichen oder freiwilligen Abfertigungen geregelt, so unterliegt die Besteuerung der Vergleichssumme den § 67 Abs. 3 bzw 6 EStG 1988, wenn die Zahlung nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt tatsächlich einer Abfertigung entspricht.

IM der Vereinbarung von Vergleichssummen ist eine steuerlich begünstigte Besteuerung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur dann durchführbar, wenn erkennbar ist, in welchem Ausmaß eine Vergleichssumme auf einen derartigen Anspruch entfällt (vgl VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028; 15.09.2011, 2007/15/0231).

Weiters sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Zahlungen, die schlechthin strittige Ansprüche aller Art abgelten, nicht etwa gleich Abfertigungen für die Beendigung eines Dienstverhältnisses typisch (VwGH 20.11.2012, [2008/13/0252](#); 08.04.1986, 85/14/0162).

Im Schrifttum wird zur steuerlichen Einordnung von Vergleichszahlungen im Wesentlichen auf die angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen. Nach *Lenneis* in Jakom, EStG¹³, § 67 Rz 20, sind Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung künftiger Lohnzahlungszeiträume und Vergleichszahlungen (LStR 2002, Rz 1084) nicht nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu besteuern.

Die verfahrensgegenständlichen Zahlungen resultierten aus außergerichtlichen Vergleichen in Kündigungsstreitigkeiten zwischen der Bf und ihren ehemaligen Dienstnehmern (Kündigungszustimmungsverfahren, terminwidrige Kündigung etc). Sie erfolgten iZm der Beendigung der betroffenen Dienstverhältnisse. Es liegen aber keine Hinweise vor, dass es sich dabei um die Zusprechung freiwilliger Abfertigungen handelte. Dem Akteninhalt geht vielmehr hervor, dass es sich ua um Zahlungen handelte, mit denen sämtliche Ansprüche aus dem Dienstverhältnis bereinigt und verglichen wurden.

Nach der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.11.2012, [2008/13/0252](#); 08.04.1986, 85/14/0162) sind solche Zahlungen nicht für die Beendigung von

Dienstverhältnissen typisch, da es sich um die Abgeltung strittiger Ansprüche aller Art handelte. Die Vergleichszahlungen wurden von der Bf daher zu Recht als Vergleichssummen gemäß § 67 Abs. 8 lit. a iVm Abs. 10 EStG 1988 der Besteuerung unterworfen.

Die streitgegenständlichen Vergleichszahlungen stellen somit keine sonstigen Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 dar und sind ebenfalls nicht vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 erfasst.

Zusammenfassung

Die verfahrensgegenständlichen Abgangsentschädigungen und Vergleichszahlungen stellen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes iSd oben genannten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes (insb VwGH 19.04.2018, [Ra 2017/15/0073](#) und VwGH 20.11.2012, [2008/13/0252](#)) keine sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 dar und fallen deshalb nicht unter das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988.

Auf die im Beschwerdeverfahren strittige Rechtsfrage, ob der Verweis auf § 67 Abs. 6 EStG 1988 in der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 dem Grunde nach zu verstehen ist oder ob diesbezüglich auf die Besteuerung der Bezüge beim Empfänger, dh beim Dienstnehmer, abzustellen ist, war daher nicht mehr einzugehen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer ordentlichen 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.

Im gegenständlichen Fall liegt zur entscheidungserheblichen Rechtsfrage, ob Abgangsentschädigungen bzw Vergleichssummen dem Betriebsausgabenabzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 unterliegen, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Eine ordentliche Revision ist daher zulässig.

Wien, am 18. Dezember 2020