

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, St.Nr, über die Beschwerde vom 31. Juli 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 19. März 2013 betreffend

1) Haftungsbescheide Lohnsteuer für die Jahre 2008, 2009 und 2010 und Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen

2) Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB), des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) jeweils für die Jahre 2008, 2009 und 2010 und Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen

zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde hinsichtlich Haftungsbescheide Lohnsteuer für die Jahre 2008 und 2009 und Festsetzung von Säumniszuschlägen sowie hinsichtlich Festsetzung des Dienstgeberbeitrages, des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag und Festsetzung von Säumniszuschlägen jeweils für die Jahre 2008, 2009 und 2010 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Beschwerde hinsichtlich Haftungsbescheid Lohnsteuer für das Jahr 2010 und Festsetzung des Säumniszuschlages wird abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### Zum Verfahren

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf.) wurde in den Jahren 2012 und 2013 einer GPLA (gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) unterzogen.

Den Gegenstand der Prüfung bildeten Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag (DB) sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Zeiträume 1.1.2008 bis 31.12.2010. Die GLPA wurde mit Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht vom 18.3. bzw. 19.3.2013 abgeschlossen.

Die Abgabenbehörde folgte den bei der GPLA getroffenen und im Bericht in 13 Textziffern (Tz.) im Detail angeführten Feststellungen und erließ dementsprechend die folgenden **Bescheide vom 19.3.2013**:

- Haftungsbescheide Lohnsteuer (LSt) und Säumniszuschlag für die Jahre 2008 – 2010
- Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB), des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) sowie der Säumniszuschläge für die Jahre 2008 – 2010.

Mit **Schriftsatz vom 31.7.2013** erhob die Bf. fristgerecht **Berufung**, nunmehr Beschwerde, gegen die o.a. Bescheide.

Das Rechtsmittel samt Ergänzung richtete sich nicht gegen die gesamten, den Bescheiden zugrundeliegenden, Feststellungen der GPLA, sondern konkret gegen die folgenden drei Feststellungen:

**Beschwerdepunkt 1)** (Tz. 3 des Berichtes) die Nachforderung von LSt, DB und DZ im Zusammenhang mit Vergleichszahlungen, Beendigungsbezügen für einen Dienstnehmer, Wolfgang \*\*\*1\*\*\*, nach einem außergerichtlichen Vergleich das Jahr 2009 betreffend

und

**Beschwerdepunkt 2)** (Tz. 7 des Berichtes) die Nachversteuerung von Endigungsansprüchen, Ergänzende Zahlungen lt. Sozialplan in den Jahren 2008 und 2009, Nachforderung von LSt, DB, DZ

sowie

**Beschwerdepunkt 3)** (Tz. 8 des Berichtes) die Nachforderung von DB und DZ im Zusammenhang mit freiwilligen Abfertigungen / Sozialplanzahlungen in den Jahren 2008 bis 2010. Dieser Punkt wurde ergänzend im weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG) vorgebracht.

Dem Rechtsmittel lagen zu Punkt 1) umfangreiche Unterlagen sowie zu Punkt 2) Berechnungsblätter mit detaillierten Aufgliederungen, die erfolgten Zahlungen betreffend, bei.

Zusätzlich wurde beantragt, die jeweils festgesetzten Säumniszuschläge entsprechend zu berichtigen.

Die Details und den Sachverhalt zu den einzelnen Beschwerdepunkten siehe unten.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE)** der Abgabenbehörde vom 10.2.2014 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben.

Zum Beschwerdepunkt 1) – Vergleichszahlungen \*\*\*1\*\*\* – wurde dem Vorbringen der Bf. größtenteils gefolgt und eine Neuberechnung durchgeführt.

Zum Beschwerdepunkt 2) wies die Behörde das Beschwerdebegehren betreffend die begünstigte Besteuerung der Zahlungen aus dem Sozialplan ab.

Der **Vorlageantrag** wurde mit Schriftsatz der Bf. vom 9.3.2014 eingebracht. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde beantragt.

Die mit der BVE durchgeführte Neuberechnung und dementsprechende Nachforderung an Lohnabgaben zu den Vergleichszahlungen Wolfgang \*\*\*1\*\*\* wurden nicht mehr angefochten. Zu Beschwerdepunkt 2) wurden Ergänzungen vorgebracht.

Mit **Vorlagebericht vom 25.7.2014** legte die Abgabenbehörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (in der Folge BFG) vor.

Die Behörde nahm zu den Ausführungen im Vorlageantrag nicht weiter Stellung; sie schloss sich der Ansicht der GPLA an; wonach nie die Absicht bestanden habe, die Dienstverhältnisse tatsächlich zu beenden. Eine begünstigte Besteuerung der Abfertigungszahlungen sei demnach nicht möglich. Untermauert werde dies durch die im Sozialplan in zwei Teilen festgelegte Auszahlung der Gehaltsdifferenz vor und nach der Kürzung.

Zur gegenständlichen GPLA lagen dem BFG außer dem Bericht vom 19.3.2013 und der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18.3.2013 keine weiteren Unterlagen vor. Wie seitens der ÖGK mitgeteilt wurde waren keine weiteren Unterlagen archiviert.

Nach Kontaktnahme des BFG mit der nunmehr zuständigen Abgabenbehörde (dem Finanzamt für Großbetriebe) und Übermittlung der dem BFG zum Rechtsmittelverfahren vorliegenden

Unterlagen samt auf Basis der Beschwerde durchgeführter Berechnungen, wurde am **18.1.2022 eine Stellungnahme des Finanzamtes für Großbetriebe (FAG)** zur Besteuerung der Zahlungen aus dem Sozialplan vorgelegt.

Mit **Beschluss des BFG vom 3.2.2022** wurde der Bf. diese Stellungnahme zur Kenntnis gebracht und um Stellungnahme dazu sowie um Klärung des Sachverhalts zum Thema Sozialplan und um Vorlage ergänzender Unterlagen ersucht.

Zum Beschwerdepunkt 1) Nachversteuerung von Vergleichszahlungen an Herrn \*\*\*1\*\*\* war festgehalten, dass die Behörde dem Beschwerdebegehren gefolgt sei und daher dieser Punkt im Sinne der BVE als unstrittig zu beurteilen wäre.

Die **Stellungnahme der Bf. vom 22.4.2022** samt umfangreicher Unterlagen zu Beschwerdepunkt 2) langte am 27.4.2022 beim BFG ein.

Der Schriftsatz enthielt weiters eine Erweiterung der Beschwerde (Punkt 3) gegen die in Tz. 8 des Berichtes der GPLA angeführte Feststellung; nämlich gegen Festsetzung von DB / DZ für Abfertigungen/Sozialplanzahlungen in den Jahren 2008 bis 2010.

Mit **Beschluss des BFG vom 29.4.2022** wurde dieser Schriftsatz der Bf. der Amtspartei übermittelt und um Stellungnahme dazu ersucht.

In der **Stellungnahme der Amtspartei vom 16.5.2022** wurde im Zusammenhang mit der durchgeführten Nachversteuerung der Zahlungen (Tz. 7) u.a. auf die zu beachtende Gehaltsreduktion im Ausmaß von 25% für die neuen Dienstverhältnisse hingewiesen.

Ansonsten hätte eine Nachversteuerung der ergänzenden Zahlungen zu erfolgen.

Infolge der Personalreduktion von 36% im Jahr 2009 kam die Behörde zum Schluss, dass hinsichtlich der Berechtigung der Bf. zum Abschluss eines Sozialplans aus ihrer Sicht keine Bedenken mehr bestünden.

Zur Erweiterung des Beschwerdebegehrens durch die Bf. hielt die Behörde fest, dass die Nachforderung von DB/DZ (Tz. 8) davon abhinge, ob Abfertigungen oder eine Kompensation von Einkommensverlusten vorlägen.

Mit **Schreiben der Bf. vom 10.11.2022** wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

**Zum Sachverhalt, die einzelnen Beschwerdepunkte betreffend**, ging aus den angeführten Unterlagen, aus dem Bericht der GPLA sowie den o.a. Schriftsätzen und Stellungnahmen der Parteien, wie folgt hervor:

#### **Zu Beschwerdepunkt 1)**

- Bericht GPLA - Tz. 3 des Berichtes – Wolfgang \*\*\*1\*\*\*

*„Der Dienstnehmer war bis zu seiner fristlosen Entlassung im Jänner 2009 nach Rumänien entsandt. Nach seiner Rückkehr nach Österreich wurde die Klage eingebracht. Aufgrund dieser Klage erfolgte ein außergerichtlicher Vergleich mit einer Nettovergleichssumme ohne Aufteilung auf einzelne Abrechnungsbestandteile.*

*Dienstverhältnisdauer 18.10.1976 – 19.1.2009, Umstieg BMSVG mit 1.10.2008.*

*Die Aufteilung der Nettovergleichssumme erfolgte unter Berücksichtigung des DBA Rumänien. Es wurde eine Kündigungsentschädigung zur Gänze der Lohnsteuerpflicht in Rumänien unterworfen und die freiwillige Abfertigung gem. dem Entsendezeitraum zwischen Österreich und Rumänien aufgeteilt.*

*Nettoabfindungszahlungen sind Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, die sich jedoch nicht auf eine bestimmte Tätigkeit zuordnen lassen. Diese Zahlungen sind in jenem Staat zu versteuern, in dem der Mitarbeiter beim Zufluss ansässig war.*

*Diese Nettovergleichssumme ist gem. § 67/8a zu versteuern. Es ist keine Herausrechnung einer Abfertigung möglich. Aufgrund der Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse sind Beträge bis zu 7.500 Euro mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern. Die Besteuerung des Vergleichs wurde neu berechnet und die bereits entrichtete Lohnsteuer in Anrechnung gebracht. Die Differenz wurde nachversteuert. Für die Bruttovergleichssumme sind auch DB/DZ und Kommunalsteuer vorzuschreiben.“*

Die Nachforderung betragen für LSt Euro 182.528,75; DB 43.555,92; DZ 3.871,64.

- Beschwerde - Wolfgang \*\*\*1\*\*\*

Zusammengefasst wurde in der Beschwerde vorgebracht, dass die GPLA nur den ausbezahlten Nettobetrag betrachtet habe, diesen zu Unrecht auf einen Bruttobetrag hochgerechnet und von dieser erhöhten Bemessungsgrundlage die Lohnabgaben berechnet und nachversteuert habe. Die Vergleichszahlungen seien demnach nur nach nationalen österreichischen Bestimmungen versteuert worden, eine DBA-konforme Aufteilung der Bezüge auf Österreich und Rumänien sei unberücksichtigt geblieben.

Seitens der Bf. seien jedoch die Beendigungs- und Vergleichsansprüche im Rahmen der Endabrechnung entsprechend dem Kausalitätsprinzip beurteilt worden und die Aufteilung des Besteuerungsrechts auf Österreich und Rumänien erfolgt. Eine Besteuerung sämtlicher Bezüge in Österreich, wie durch die GPLA gefordert, entspreche nicht der Rechtslage. Des Weiteren sei der Vergleich über Bruttozahlungen getroffen worden, sodass eine Hochrechnung des Auszahlungsbetrages auf einen Bruttobetrag nicht der getroffenen Vereinbarung entspreche.

Es wurde beantragt, die Besteuerung der Vergleichszahlungen an Herrn \*\*\*1\*\*\*, wie durch die Bf. bei der Lohnabrechnung 2009 ursprünglich durchgeführt, zu korrigieren. Ebenso wurde beantragt, die nachgeforderten Lohnnebenkosten unter Berücksichtigung einer enthaltenen

steuerbegünstigten freiwilligen Abfertigung zu berichtigen.

Umfangreiche Unterlagen zum Nachweis der Angaben lagen der Beschwerde bei.

- BVE

Aufgrund des Kausalitätsprinzips und der erbrachten Nachweise zur anteiligen Besteuerung der Zahlungen in Rumänien trug die Behörde dem Beschwerdebegehren der Bf. größtenteils Rechnung. Dem Antrag auf begünstigte Besteuerung eines Teils der Zahlungen als freiwillige Abfertigung sei jedoch nicht zu folgen gewesen, da es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche, dass bei einer streitigen Beendigung eines Dienstverhältnisses eine freiwillige Abfertigung bezahlt werde. Die Behörde führte eine dementsprechende Neuberechnung der lohnabhängigen Abgaben durch und lagen die Berechnungen der BVE bei.

- Vorlageantrag

Dieser Punkt wurde im Vorlageantrag nicht mehr thematisiert.

Im weiteren Verfahren vor dem BFG (auf den Beschluss vom 3.2.2022 wird verwiesen) wurden hinsichtlich der Vergleichszahlungen an Herrn \*\*\*1\*\*\* die Berechnungen der Bemessungsgrundlagen und lohnabhängigen Abgaben auf Basis der BVE außer Streit gestellt.

## **Zu Beschwerdepunkt 2)**

- Bericht GPLA - Tz. 7 des Berichtes - Nachversteuerung von Endigungsansprüchen, Ergänzende Zahlungen lt. Sozialplan in den Jahren 2008 und 2009, Nachforderung von LSt, DB, DZ

Aufgrund verschiedener Sozialplanvereinbarungen sei mit einigen Mitarbeitern die einvernehmliche Auflösung der Dienstverhältnisse zu unterschiedlichen Stichtagen vereinbart worden. Mit folgendem Arbeitstag seien neue Dienstverträge geschlossen worden, worin sich der ursprüngliche Entgeltanspruch um 25% reduziert habe. Wie in den Anhängen zu den Sozialplänen angeführt war, seien einmalige Bruttozahlungen in Höhe des 28fachen Differenzbetrages zwischen früherem und neuem Einkommen zur Auszahlung gelangt. Diese Zahlung sei je zur Hälfte bei Beendigung des Dienstverhältnisses bzw. ein Jahr danach fällig gewesen.

Unter Verweis auf die Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit f EStG 1988 und Darlegung wann aus steuerlicher Sicht nicht zwei, sondern einheitliche Dienstverhältnisse vorlägen, war festgehalten, dass in so einem Fall eine Abfertigung nicht steuerbegünstigt ausgezahlt werden könne. Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liege auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung in der Entlohnung eintrete.

Werde hingegen das bisherige Dienstverhältnis formal beendet und anschließend ein neues,

dem BMSVG unterliegendes Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderten Entlohnung (Reduktion um mindestens 25%) begonnen, sei die Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern. Erfolge innerhalb von 12 Monaten eine Erhöhung der Bezüge ohne entsprechende wirtschaftliche Gründe, dann sei von vornherein die Abfertigungszahlung nicht begünstigt zu versteuern. Es liege ein sonstiger Bezug gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 vor.

Nachdem durch die Vorauszahlung der zu erwartenden Einkommenskürzung die erforderliche Reduktion der Bezüge um mindestens 25% nicht vorgelegen sei, sei von einem einheitlichen Dienstverhältnis auszugehen.

Die Endigungsansprüche seien daher gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 unter Berücksichtigung der bereits entrichteten Lohnsteuer zu versteuern gewesen.

Die Nachforderungen betrugen

2008 – LSt 473.518,92, DB 49.336,31, DZ 4.385,45

2009 – LSt 787.756,04, DB 79.612,77, DZ 7076,69.

- Beschwerdevorbringen

Die Bf. argumentierte hinsichtlich der zusätzlichen Zahlungen u.a. unter Hinweis auf die im Sozialplan getroffenen Vereinbarungen:

Der Anhang zur Betriebsvereinbarung Sozialplan SAGÖ 2009 vom 26.5.2009 enthielt folgende Klausel:

*„Im Fall von Einkommenskürzungen, unabhängig davon, ob mit oder ohne Versetzung oder Konzernübertritt gelten folgende Abfederungsmaßnahmen: a) bei einer Kürzung  $\geq$  25 % des Entgelts wird mit dem Kürzungszeitpunkt die gesetzliche Abfertigung ausbezahlt, In diesem Fall ist das Dienstverhältnis einvernehmlich zu beenden und ein neues Dienstverhältnis einzugehen. Bei Mitarbeitern, die entweder 2003 oder 2007 in die Mitarbeitervorsorgekasse übergetreten sind, gilt die Garantieregelung laut BV MVK Übertritt 2003 in der letztgültigen Fassung für die Dauer dieses Sozialplanes (Ende des Dienstverhältnisses 30.9.2009). Weiters wird eine einmalige Bruttozahlung in Höhe der Differenz Einkommen vor Kürzung und Einkommen nach Kürzung mal 28 je zur Hälfte zum Kürzungszeitpunkt sowie ein Jahr danach fällig. b) Bei einer Kürzung  $<$  25 % des Entgelts wird ein einmaliger Arbeitgeberbeitrag gemäß § 9 Abs 3 BV 21/1 bzw. 21/11 in Höhe der Differenz Einkommen vor Kürzung und Einkommen nach Kürzung mal Anzahl der Abfertigungsmonate nach altem Abfertigungsrecht zum Kürzungstichtag in die Pensionskasse einbezahlt. Weiters wird eine einmalige Bruttozahlung in Höhe der Differenz Einkommen vor Kürzung und Einkommen nach Kürzung mal 28 je zur Hälfte zum Kürzungszeitpunkt sowie ein Jahr danach fällig.“*

Es habe sich bei den Zahlungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um eine zusätzliche freiwillige Abfertigung gehandelt, die in der Höhe 7 Monatsgehältern entsprochen habe. Der angegebene Multiplikator 28 sei als Rechengröße zu verstehen. Diese freiwillige Abfertigung

habe keine individuellen Faktoren, wie Lebensalter und / oder Berufsjahre berücksichtigt. Es könne daraus keine Kompensation des künftigen Einkommensverlustes abgeleitet werden. Aus der Einmalzahlung iS einer freiwilligen Abfertigung könne nicht abgeleitet werden, dass diese Vorgehensweise nur zum Zwecke der begünstigten Besteuerung der Abfertigungszahlung gewählt worden sei. Im konkreten Fall habe es den „Druck“ des Betriebsrates gegeben, aufgrund der Betriebsänderung und der damit verbundenen Nachteile für den Arbeitnehmer, die Entgeltkürzung, neben der gesetzlichen Abfertigung eine zusätzliche freiwillige Abfertigung zu leisten. Die Entgeltkürzungen seien nicht zeitlich befristet gewesen, nachfolgende Gehaltserhöhungen bzw. sonstige Ansprüche seien vom reduzierten Gehalt zu berechnen. Die aus betrieblichen Kosteneinsparungsgründen angewandte Entgeltkürzung sei in ihrer Wirkungsweise wesentlich langfristiger als die von der Finanzverwaltung geforderte 12-Monatsbetrachtung gewesen. Der Mitarbeiter habe grundsätzlich für die weitere Dauer seines Dienstverhältnisses und somit über Jahre mit der Entgeltkürzung und ihren Folgen „leben“ müssen.

Da im Falle einer Änderungskündigung auch freiwillige Abfertigungszahlungen begünstigt besteuert werden, sei nicht nachvollziehbar, warum die Behörde die gegenständliche (Sozialplan)Zahlung auf die geforderte 25%ige Entgeltkürzung anrechne, hingegen formal als freiwillige Abfertigung bezeichnete Zahlungen, die wirtschaftlich exakt den vorliegenden Einmalzahlungen entsprechen, deren „Zusammensetzung“ aber nicht bekannt sei, nicht angerechnet werden. Wenn auch die Formulierung im Sozialplan unscharf sein mag, so sei sie in der Substanz nicht anders zu verstehen, als eine Formulierung wie beispielsweise „der Dienstnehmer erhält eine freiwillige Abfertigung iHv 7 Monatsgehältern“, die unzweifelhaft zur Anerkennung der steuerlichen Begünstigung geführt hätte. Nach ständiger Rechtsprechung sei nicht auf die formale Bezeichnung einer Zahlung, sondern auf den konkreten wirtschaftlichen Gehalt abzustellen. Im gegenständlichen Fall liege somit eindeutig eine freiwillige Abfertigungszahlung vor.

Der Beschwerde lag eine Aufstellung über die Gehaltsreduktion der betreffenden Dienstnehmer bei. Darin wurde, um die Zahlungen vergleichbar zu machen das Kalenderjahresgehalt vor der Sozialplanzahlung mit dem Kalenderjahresgehalt nach der Zahlung verglichen. Es waren das Jahresbruttogehalt, abzüglich sonstiger Zahlungen, die Jahresbruttogehaltssumme vor bzw. nach der Zahlung, Abzüge sonstige Zahlungen, der %-Satz der Gehaltsverringerung, angegeben.

Im Ergebnis waren aufgrund der Vereinbarung drei Gruppen ersichtlich,

- eine Gruppe Arbeitnehmer, mit einer dauerhaft deutlich über 25% liegenden Verschlechterung;
- eine Gruppe Arbeitnehmer, mit einer unter 25% liegenden Verschlechterung (zwischen 21 und 24%), jedoch ohne Berücksichtigung der kollektivvertraglichen Erhöhungen, wodurch die 25% knapp nicht erreicht worden seien;

- eine Gruppe Arbeitnehmer, mit einer unter 21% liegenden Verschlechterung. Dafür werden seitens der Bf. die Prüfungsergebnisse uneingeschränkt anerkannt.

Es wurde beantragt, die begünstigte Besteuerung der Zahlungen im Rahmen des Sozialplanes für die beiden Gruppen Dienstnehmer anzuerkennen, die die 25% Entgeltminderung erfüllen.

- BVE

Unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH hielt die Behörde fest, dass für eine begünstigte Besteuerung von Abfertigungen zwingend eine „Auflösung des Dienstverhältnisses“ vorliegen muss. Eine solche Auflösung liegt nicht vor, wenn die unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde.

Wenn nun im gegenständlichen Fall gleichzeitig mit der Beendigung des ursprünglichen Dienstverhältnisses eine Abschlagszahlung vereinbart worden sei und es dadurch zu einer teilweisen oder gänzlichen Neutralisation der vereinbarten Bezugsreduktion gekommen sei, könne nicht von einer beabsichtigten Fortsetzung des Dienstverhältnisses unter wesentlich geänderten Umständen ausgegangen werden; es sei nicht von einer ernsthaften Absicht einer Bezugsreduktion auszugehen gewesen.

Die Behörde teile die Meinung der Bf., dass wenn im Rahmen eines Sozialplans neben der gesetzlichen Abfertigung noch eine freiwillige Abfertigung aus Anlass der Beendigung des bestehenden Dienstverhältnisses gewährt worden wäre, die begünstigte Besteuerung derselben dann möglich gewesen wäre, wenn das Dienstverhältnis unter wesentlich geänderten Umständen fortgesetzt worden wäre. Ebenso werde zugestimmt, dass nicht die formale Bezeichnung, sondern der konkrete wirtschaftliche Gehalt entscheidend sei. Aufgrund der Modalitäten der Auszahlungen, sei demnach aber nicht von einer freiwilligen Abfertigung, sondern von einer Kompensationszahlung für die Bezugskürzung auszugehen gewesen. Die Beschwerde sei daher in diesem Punkt abzuweisen gewesen.

- Vorlageantrag

Ergänzend zur Beschwerde und als Replik auf die in der BVE erkennbaren Abweisungsgründe merkte die Bf. u.a. an:

Den wirtschaftlichen Hintergrund zur Gestaltung der Sozialpläne hätten dringend erforderliche Restrukturierungsmaßnahmen einzelner Bereiche gebildet. Diese hätten wesentliche Nachteile für erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft mit sich gebracht, sodass Sozialpläne abgeschlossen worden seien. Mit der Annahme des Sozialplans wurde der Anspruch auf die genannten Zahlungen iHv 7 Monatsgehältern begründet. Die Zahlungen seien in 2 Tranchen fällig gewesen, wobei es sich dabei lediglich um Zahlungsmodalitäten gehandelt habe und nicht um anspruchsbegründete Maßnahmen. So wäre der Anspruch auch gegeben gewesen, wenn das neue Dienstverhältnis vor Fälligkeit der 2. Tranche beendet worden wäre.

Die Annahme der Behörde einer Kompensation der künftigen Einkommensverluste durch die strittigen Zahlungen sei aus mehreren Gründen unzutreffend. Es sei bei diesen Zahlungen nicht darauf abgestellt worden, wie lange der Arbeitnehmer voraussichtlich noch zu arbeiten und mit dem Einkommensverlust zu „leben“ hätte. Ebenso seien die Auswirkungen der unbefristet gültigen Entgeltreduktion nicht bei den Sozialplanzahlungen einbezogen worden. Die Zahlungen hätten unabhängig von der konkreten Bedarfssituation des Arbeitnehmers 7 Monatsgehälter betragen.

Der BVE sei zu entnehmen gewesen, dass die Behörde die Zahlungen, entgegen ihrer Bezeichnung im Sozialplan, als freiwillige Abfertigung anerkenne. Die lohnsteuerliche Begünstigung werde nur deshalb verweigert, da nach Ansicht der Behörde davon auszugehen gewesen sei, dass die durch die Entgeltreduktion verschlechterten Dienstverhältnisse nicht unter wesentlich geänderten Umständen fortgesetzt worden seien. Diese Ansicht sei unzutreffend, wie die Tatsache zeige, dass die Verschlechterungsvereinbarung hinsichtlich der Entgeltkürzung wesentlich langfristiger wirke, als die in den Lohnsteuerrichtlinien geforderte 12-Monats-Betrachtung.

Wie der VwGH ausführt, liege eine im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des Dienstverhältnisses nicht vor, wenn eine deutliche Gehaltsreduktion vorgenommen wird, ohne dass dieser Umstand (nach welcher Frist immer) später wieder reversioniert wird. Dies treffe auf den Beschwerdefall zu, denn die Gehaltsreduktion sei bindend und von Dauer gewesen. Weiters sei klarzustellen, dass eine freiwillige Abfertigung selbst nicht als bezugserhöhender Umstand im Folgedienstverhältnis beurteilt werden könne. Eine Auszahlung der Abfertigung in 2 Tranchen mit unterschiedlichen Fälligkeitsdaten ändere nichts daran.

Es habe sich nicht um eine, wie in der BVE ausgeführt, Zuzahlung zu späteren Einkünften gehandelt, sondern um eine bei Sozialplanvereinbarungen durchaus übliche Ausgleichsmaßnahme zu den mit dem Sozialplan geregelten Verschlechterungen hinsichtlich des beendeten Dienstverhältnisses.

- Stellungnahme der Behörde vom 18.1.2022

Darin stellte die Behörde u.a. sowohl das Vorliegen eines Sozialplanes, als auch das Vorliegen von freiwilligen Abfertigungen in Frage. So hätten weder die Betriebsänderungen, noch die damit verbundenen wesentlichen Nachteile für alle oder erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft, festgestellt werden können. Es müssten zumindest 25% der Belegschaft betroffen sein, hier wären jedoch nur 49 Mitarbeiter betroffen gewesen. Somit sei fraglich, ob es sich hierbei um einen „erheblichen Teil“ der Arbeitnehmer gehandelt habe. Die Kompetenz des Betriebsrates und die Berechtigung zum Abschluss eines Sozialplanes im gesetzlichen Sinn seien in Frage zu stellen.

- Beschluss des BFG vom 3.2.2022

Die Bf. wurde um Stellungnahme zu den Ausführungen und Argumenten der Amtspartei vom 18.1.2022 sowie u.a. um Vorlage des maßgeblichen Sozialplanes ersucht. Es wurde ersucht darzulegen an wen sich der Sozialplan richtete und welchen Anteil die im Verfahren involvierten Arbeitnehmer bildeten. Die Berechnungen des BFG der Nachforderungen an Lohnabgaben zu den Gruppen der Arbeitnehmer mit über 25%, zwischen 24 und 21% und unter 21% Gehaltsminderung lagen dem Beschluss bei.

- Schriftsatz der Bf. vom 22.4.2022

Die Bf. führte u.a. zu den verschiedenen Formen der Abfertigungszahlungen laut der übermittelten Betriebsvereinbarung Sozialplan SAGÖ 2008 bzw. 2009 aus. Die Bf. verwies darauf, dass die strittigen Dienstverhältnisse einvernehmlich aufgelöst und endabgerechnet worden seien. In der beiliegenden Übersicht sei zudem jene Gruppe an Personen ersichtlich, deren Bezüge bis inkl. das Jahr 2013 um mindestens 25% reduziert worden seien. Die Gehaltsreduktion sei nicht nur für die Dauer von 12 Monaten vorgenommen worden und sei keine Erhöhung zum ursprünglichen Gehalt erfolgt. Eine vermutete Kompensation des künftigen Einkommensverlustes aufgrund der zusätzlich gewährten freiwilligen Abfertigung sei unzutreffend und nicht erfolgt.

U.a. werde zum Hintergrund der freiwilligen Abfertigung auf den Sozialplan verwiesen, bei dem es sich um eine erzwingbare Betriebsvereinbarung handle. Er sei das Ergebnis von Verhandlungen des Betriebsrates und des Unternehmens das gezwungen ist, Arbeitsplätze abzubauen. Der Betriebsrat setze sich für die Arbeitnehmer ein und verlange neben der gesetzlichen Abfertigung eine zusätzliche freiwillige (Abfertigungs-)Zahlung. Dem Softwarebereich der Bf. machte die damalige wirtschaftliche Lage der Branche sehr zu schaffen, sodass eine komplette Änderung der Arbeits- und Betriebsorganisation erforderlich gewesen sei.

Die durch die Behörde in Frage gestellten Sozialpläne seien gemäß § 97 Z 4 ArbVG abgeschlossen worden. 2008 und 2009 habe die Bf. wesentliche Umstrukturierungen sowie Rationalisierungsmaßnahmen von erheblicher Bedeutung durchgeführt. Es mussten zahlreiche Arbeitsverhältnisse aufgelöst werden, sodass die Erheblichkeitsschwelle nach § 45a Abs. 1 Z 1 bis 3 AMFG überschritten wurde. Aus dem Wirtschaftsprüfungsbericht zum Jahr 2009 sei ersichtlich, dass der Personalabbau insgesamt 36,3% betragen habe.

Die gegenständliche strittige Maßnahme sei im Anhang des Sozialplanes geregelt. Die im GPLA-Prüfbericht angeführte Zahlung habe nur einen kleinen Teil von Mitarbeitern betroffen, aber es sei dies auch nur eine von vielen Maßnahmen des Sozialplans gewesen, die einen wesentlich höheren Anteil der Mitarbeiter, d.h. „erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft“, betroffen hatten.

Dem Schriftsatz lagen umfangreiche Unterlagen bei. Prüfungsbericht und Jahresabschluss zum

Jahr 2009, Sozialpläne 2008 und 2009, Übersichten Abfertigungsberechnungen sowie Sozialplanzahlungen – Bezugsverschlechterung.

- Beschluss des BFG vom 29.4.2022

Der Behörde wurde die Stellungnahme der Bf. vom 22.4.2022 samt Beilagen zur Kenntnis und mit dem Ersuchen um Gegenäußerung übermittelt.

- Stellungnahme der Behörde vom 16.5.2022

Die Behörde wies, u.a. betreffend den Vorwurf unrechtmäßiger Nachversteuerung von Abfertigungen ab, darauf hin, dass in jenen Fällen, in denen arbeitsrechtlich beendete Dienstverhältnisse in neue Dienstverhältnisse übergegangen seien und die Gehaltsreduktion von 25% im Ergebnis nicht erreicht worden sei, steuerlich eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses vorgelegen sei. Eine Nachversteuerung wäre demnach als korrekt zu beurteilen.

Hinsichtlich des Abschlusses der Sozialpläne gab die Behörde an, dass infolge der nunmehr vorliegenden Angaben der Bf. zur Personalreduktion, nämlich in Höhe eines Anteils der Belegschaft von 36%, keine Bedenken mehr zur arbeitsrechtlichen Berechtigung bestünden. Es sei der lt. Literatur geforderte Betrag von 25%, als auch der vom Verfassungsgerichtshof vertretene Betrag von einem Drittel der Belegschaft, überschritten.

### **Zu Beschwerdepunkt 3)**

- Bericht GPLA – Tz. 8 des Berichtes - Nachforderung von DB und DZ im Zusammenhang mit freiwilligen Abfertigungen / Sozialplanzahlungen in den Jahren 2008 bis 2010

*„Gemäß dem letzten Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988 gelten die Bestimmungen nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaft gegenüber einer betrieblichen Vorsorgekasse bestehen. Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 kommt nicht zum Tragen, wenn für neue Dienstverhältnisse ab 1.1.2003 laufende Beiträge nach dem neuen System in eine betriebliche Vorsorgekasse gezahlt werden.*

*Die Befreiungsbestimmung des § 41 Abs. 4 lit b FLAG 1967, wonach die im § 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988 genannten Bezüge nicht zur Beitragsgrundlage gehören sind daher für neue Dienstverhältnisse ab 1.1.2003 nicht mehr anwendbar.*

*Gemäß den Durchführungsrichtlinien zum FLAG 1967 ist bei Bezügen, die im Rahmen von Sozialplänen an ausscheidende Arbeitnehmer ausbezahlt werden, kein steuerlicher Zusammenhang der Sozialplanzahlung mit § 67 Abs. 6 EStG 1988 gegeben, sodass für solche Sozialplanzahlungen die Befreiung von der Leistung des Dienstgeberbeitrages (DB) gem. § 41*

*Abs. 4 lit b FLAG 1967 nicht angewendet werden kann.*

*DB / DZ werden entsprechend nachbelastet.“*

- Erweiterung der Beschwerde mit Stellungnahme der Bf. vom 22.4.2022 –betreffend Tz. 8 des Berichtes

Die Bf. hält fest, dass die zu diesem Punkt des Berichtes für die Jahre 2008 – 2010 geäußerte Meinung der Behörde der VwGH in den Erkenntnissen 2012/15/0122 vom 1.9.2015 und 2013/13/0102 vom 21.9.2016 nicht bestätigt habe.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 21.9.2016 zu im Rahmen von Sozialplänen an ausscheidende Dienstnehmer gezahlten Beträgen festgehalten, dass es sich dabei um Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 handelt. Solche Bezüge sind gemäß § 41 Abs. 4 lit. b FLAG unabhängig davon, ob eine einkommensteuerlich begünstigte Besteuerung stattfinden kann, von der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag dazu ausgenommen. Auf das Erkenntnis vom 1.9.2015, 2012/15/0122 wurde verwiesen.

In diesem Erkenntnis führte der VwGH aus, dass die in der Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 genannten Bezüge, auf welche § 41 Abs. 4 lit. b FLAG 1967 verweist, in dieser Vorschrift als sonstige Bezüge bezeichnet werden, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen). Liegt eine freiwillige Abfertigung vor, ist der Bezug - entsprechend den im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 2005, 2001/14/0034, hinsichtlich Kommunalsteuer angestellten Erwägungen - von der Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag (samt Zuschlag) ausgenommen, unabhängig davon, ob eine einkommensteuerlich begünstigte Besteuerung stattfinden kann. An der Eigenschaft des Bezugs als freiwillige Abfertigung ändert es nichts, wenn die Lohnsteuerbegünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht wirksam wird. Eine Einschränkung auf die in § 67 Abs. 6 EStG 1988 genannten Bezüge - nur soweit sie steuerbegünstigt sind - enthält § 41 Abs. 4 lit. b FLAG 1967 nicht.

Die Bf. beantragte daher die Berichtigung sowie die Rückerstattung des festgestellten DB und DZ für die Jahre 2008 – 2010 iHv insgesamt Euro 137.792,77.

- Stellungnahme der Behörde vom 16.5.2022

Zur Erweiterung des Beschwerdebegehrens betreffend Lohnnebenkosten werde angemerkt, dass die Nachversteuerung von der Anerkennung der Kompensationszahlungen als Abfertigung abhängt. Liege keine Abfertigung vor, so werde die Nachversteuerung korrekt sein. In diesem Fall beantragt die Behörde eine Abweisung des erweiterten Beschwerdebegehrens.

## **I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Die gegenständliche Beschwerde richtete sich gegen die folgenden im Bericht zur GPLA vom 19.3.2013 (auf den verwiesen wird) angeführten Feststellungen die Jahre 2008 bis 2010 betreffend.

Strittig sind die angeführten Feststellungen und die daraus resultierenden nachverrechneten Lohnabgaben:

**Beschwerdepunkt 1)** (Tz. 3 des Berichtes) Nachforderung von LSt, DB und DZ im Zusammenhang mit Vergleichszahlungen, Beendigungsbezügen für den Dienstnehmer Wolfgang \*\*\*1\*\*\*, nach einem außergerichtlichen Vergleich das Jahr 2009 betreffend;

**Beschwerdepunkt 2)** (Tz. 7 des Berichtes) Nachforderung von LSt, DB, DZ infolge Nachversteuerung von Endigungsansprüchen, Ergänzenden Zahlungen lt. Sozialplan in den Jahren 2008 und 2009;

**Beschwerdepunkt 3)** (Tz. 8 des Berichtes) Nachforderung von DB und DZ im Zusammenhang mit freiwilligen Abfertigungen / Sozialplanzahlungen an ausscheidende Mitarbeiter in den Jahren 2008 bis 2010.

Der entscheidungsrelevante **Sachverhalt** zu den angeführten Beschwerdepunkten ergab sich aus den Feststellungen der GPLA, dem Vorbringen der Parteien sowie den beigebrachten Unterlagen und Ergänzungen der Bf. im Verfahren vor dem BFG.

### **Zu Beschwerdepunkt 1 – betreffend das Jahr 2009)**

Das Dienstverhältnis, welches mit dem, für die Bf. u.a. in Rumänien tätigen, Dienstnehmer Wolfgang \*\*\*1\*\*\* bestanden hatte, wurde im Jänner 2009 infolge dessen fristloser Entlassung beendet. Nach Einbringung einer Klage gegen die Bf. kam es zu einem außergerichtlichen Vergleich.

Die Gesamtdienstzeit des Arbeitnehmers bei der Bf. betrug 396 Kalendermonate, davon entfielen 36 Monate auf Auslandsdienstzeiten (entspricht 90,91% Österreich, 9,09% Ausland). Wie aus den mit der Beschwerde beigebrachten umfangreichen Unterlagen der Bf. hervorging, betrug der Gesamtanspruch aus dem Vergleich brutto Euro 1.048.623,75. Nach Abzug der anteilig für Österreich und Rumänien durch die Bf. abgerechneten und abgeführten Lohnsteuer ergab sich eine Nettoauszahlung von Euro 710.902,69.

Nachweislich war die im Gesamtanspruch enthaltene und dem Dienstnehmer vertraglich für die Auslandstätigkeit zustehende Kündigungsentschädigung sowie die Urlaubersatzleistung infolge der vorzeitigen Vertragsbeendigung für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2009 iHv insgesamt brutto Euro 201.507,21 dem Besteuerungsrecht in Rumänien zuzuordnen.

Der im Gesamtanspruch enthaltene Betrag aus dem Vergleich iHv brutto Euro 757.000 war entsprechend der Dienstzeit im Inland bzw. in Rumänien anteilig der österreichischen bzw.

rumänischen Lohnsteuer unterzogen worden. Ebenso wurden für diese Beträge der DB und DZ sowie die österreichischen Sozialversicherungsbeiträge entrichtet. Die im Gesamtbetrag enthaltene freiwillige Abfertigung war seitens der Bf. ebenfalls anteilig der österreichischen bzw. rumänischen Besteuerung unterzogen worden. Davon war der österreichische Anteil gem. § 67 Abs. 6 EStG entsprechend begünstigt versteuert und kein DB und DZ berechnet worden.

Im Rahmen der GPLA war der Nettoauszahlungsbetrag auf einen Bruttobetrag hochgerechnet und so der Lohnsteuer unterzogen worden. Unbeachtet blieb dabei, dass durch die Bf. anteilig, entsprechend den Ansprüchen aus dem in Rumänien bzw. in Österreich bestehenden Dienstverhältnis, die Besteuerung DBA-konform erfolgt war.

Infolge der Prüfung wurden sämtliche Beendigungsansprüche inkl. des als Abfertigung bezeichneten Anteils auf Basis des hochgerechneten Betrages allein der österreichischen Lohnsteuer unterzogen und auf Basis des hochgerechneten Betrages die Lohnnebenkosten DB und DZ errechnet.

Die Beschwerde richtete sich gegen diese Berechnungen der GPLA, insbesondere da die Differenzierung zwischen den in Rumänien begründeten Ansprüchen und den Ansprüchen in Österreich unbeachtet geblieben war. Die Bf. wies auf das im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsabkommen geltende Besteuerungsrecht für nicht selbständige Einkünfte auf Basis des Kausalitätsprinzips hin.

In der BVE vom 10.2.2014 führte die Behörde aufgrund des Beschwerdevorbringens der Bf. eine Neuberechnung der Lohnabgaben durch und trug dem Beschwerdebegehren unter dem Aspekt des Kausalitätsprinzips großteils Rechnung. Die generelle Hochrechnung des Auszahlungsbetrages war zu Unrecht erfolgt.

Die Behörde hielt fest, dass die Besteuerung der Vergleichszahlungen, dem Anteil entsprechend, nach österreichischem bzw. rumänischem Steuerrecht zu erfolgen hatte und wurden die Berechnungen dementsprechend richtig gestellt.

Allein dem Antrag auf begünstigte Besteuerung des als freiwillige Abfertigung bezeichneten Anteils (brutto Euro 81.116) gem. § 67 Abs. 6 EStG 1988 wurde nicht gefolgt. Für eine freiwillige Abfertigung blieb nach Ansicht der Behörde infolge der Einigung in einem streitigen Verfahren kein Raum. Die Besteuerung dieses Betrages erfolgte anteilig nach der österreichischen bzw. der rumänischen Lohnsteuer, DB und DZ wurden dafür festgesetzt.

Die Neuberechnungen lt. BVE ergaben hinsichtlich der erfolgten Zahlungen aus dem Vergleich an den Dienstnehmer \*\*\*1\*\*\* im Jahr 2009 eine Herabsetzung der Lohnsteuer iHv Euro 166.047,86; des DB iHv Euro 5.840,68 und des DZ iHv Euro 519,17.

Im weiteren Verfahren vor dem BFG wurde dieser Beschwerdepunkt auf Basis der Berechnungen lt. BVE außer Streit gestellt.

Die Entscheidung in diesem Punkt wurde der BVE entsprechend getroffen. Die Berechnungen sind der Beilage zu entnehmen.

## **Zu Beschwerdepunkt 2 – betreffend die Jahre 2008 und 2009)**

Strittig ist die infolge der GLPA in den Jahren 2008 und 2009 durchgeführte Nachversteuerung jener auf Basis von Betriebsvereinbarungen an Dienstnehmer ausbezahlten Beträge.

Die Behörde beurteilte die Auszahlungsbeträge als Kompensation der erfolgten Gehaltskürzungen und ging weiters mangels erforderlicher Reduktion der Gehälter (mindestens 25%) nach Auflösung der Dienstverhältnisse und neuerlichen Abschlüssen von Dienstverhältnissen davon aus, dass nicht zwei aufeinanderfolgende sondern einheitliche Dienstverhältnisse gegeben gewesen seien. Eine begünstigte Besteuerung der Endigungsansprüche sei daher zu versagen gewesen.

Die zur Beurteilung der Besteuerung maßgeblichen rechtlichen Grundlagen, der aus dem Dienstverhältnis resultierenden, sonstigen Bezüge sind in **§ 67 EStG 1988** geregelt.

Gem. **§ 67 Abs. 1 leg cit** beträgt die Lohnsteuer, wenn der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen) erhält, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%.

Gemäß **§ 67 Abs. 3 leg cit** wird die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Abs. 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen nach dieser Bestimmung.

Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften, Dienstordnungen von Gebietskörperschaften, aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts, eines Kollektivvertrages oder der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

Der genannte Anspruch auf steuerliche Begünstigung ist zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses geknüpft.

Wird das Dienstverhältnis beendet und unmittelbar anschließend ein neues Dienstverhältnis mit reduzierter Arbeitszeit, reduzierter Entlohnung, abgeschlossen, d.h. wenn eine „Änderungskündigung“ vorliegt, kann die Abfertigung steuerlich begünstigt ausbezahlt werden.

Voraussetzung für das Vorliegen von zwei getrennten Dienstverhältnissen ist die formale Beendigung des Dienstverhältnisses. Dazu haben die Abmeldung des alten und die Anmeldung des neuen Dienstverhältnisses bei der Sozialversicherung zu erfolgen; es sind alle aus der Beendigung des Dienstverhältnisses bestehenden Ansprüche abzurechnen und auszuzahlen; es ist das neue Dienstverhältnis mit einer wesentlich und dauerhaft verminderten Entlohnung um mindestens 25% abzuschließen.

Gegen das Vorliegen einer begünstigten „Änderungskündigung“, somit für ein einheitliches und damit begünstigungsschädliches Dienstverhältnis, sprechen folgende Umstände: eine befristete Reduktion der Bezüge, eine Erhöhung der Bezüge innerhalb von 12 Monaten; die unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses wurde schon bei dessen Beendigung geplant bzw. zugesagt; die Beendigung des ersten Dienstverhältnisses erfolgte ausschließlich zum Zweck der begünstigten Auszahlung der Abfertigung und nicht aufgrund erheblicher wirtschaftlicher Gründe.

Sonstige Bezüge iSd **§ 67 Abs. 6 leg cit** sind solche, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen. Freiwillige Abfertigungen sind unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls begünstigt mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern.

Der Anspruch auf die steuerliche Begünstigung ist, wie bei gesetzlichen Abfertigungen nach Abs. 3), zwingend an die formale Beendigung des Dienstverhältnisses gebunden.

Wie durch das BFG nach Beurteilung der im Beschwerdeverfahren beigebrachten Unterlagen der Bf. in freier Beweiswürdigung festgestellt wurde, hatte die Bf. mit dem Zentralbetriebsrat infolge betrieblicher Umstrukturierungen in den Jahren 2008 und 2009 gem. § 97 Z 4 ArbVG iVm § 109 Abs 1 Z 4 ArbVG Sozialpläne / Betriebsvereinbarungen abgeschlossen.

Aufgrund der wirtschaftlichen Lage in diesen Jahren kam es bei der Bf. zu Änderungen der Arbeits- und Betriebsorganisation sowie Rationalisierungsmaßnahmen von erheblicher Bedeutung. Zahlreiche Arbeitsverhältnisse wurden aufgelöst und wurde die Erheblichkeitsschwelle nach § 45a Abs. 1 Z 1 – 3 AMFG überschritten. Aus dem beigebrachten Wirtschaftsprüfungsbericht für 2009 ging hervor, dass der Personalabbau 36,3% betragen hatte.

Diese Sozialpläne, die zuletzt auch von der Behörde dem Grunde nach anerkannt worden waren (s. Stellungnahme vom 17.5.2022), bildeten mit einer im Anhang enthaltenen Klausel die Grundlage für die im Bericht zur GPLA als „Ergänzende Zahlungen“ (Tz. 7) bezeichneten, nachversteuerten Abfertigungszahlungen.

Auf Basis dieser Klausel und wie die Bf. vorbrachte, auch um einen etwaigen „Know-How“-Verlust infolge der Umstrukturierungen gering zu halten, wurde einzelfallbezogen konkreten Dienstnehmern, die durch die Auflösung des Dienstverhältnisses und den folgenden Abschluss

eines neuen Dienstverhältnisses Einkommenskürzungen zu tragen hatten, Abfertigungszahlungen auf gesetzlicher und freiwilliger Basis zugesagt. Die vereinbarte zusätzliche Zahlung errechnete sich aus dem 28-fachen der erlittenen Einkommenskürzung und entsprach in der Höhe sieben Monatsgehältern. Als Zahlungsmodalität wurde eine Auszahlung in zwei Teilen vereinbart. Diese Zahlungen waren lt. Bf. als Abfederungsmaßnahmen für die dauerhaften Kürzungen der Entgelte zu verstehen. Sie stellten jedoch keine Kompensation der dauerhaften, auch in den Folgejahren bestehenden, Gehaltsreduktionen dar. Für die Bf. stellten diese Zahlungen freiwillige Abfertigungen dar. Dies wurde u.a. damit begründet, dass keine individuellen Faktoren wie z.B. Lebensalter oder Berufsjahre den Berechnungen zugrunde gelegt worden waren.

Aus den im Rechtsmittelverfahren beigebrachten Unterlagen und Listen der Bf. ging hervor, dass die betroffenen Dienstverhältnisse formal beendet und abgerechnet worden waren. Die Höhe der jeweiligen zusätzlichen Zahlungen und die Höhe der sich daraus ergebenden Nachforderungen waren den Parteien zur Kenntnis gebracht worden und grundsätzlich unstrittig.

Strittig war die Nachversteuerung der erfolgten Zahlungen dem Grunde nach.

Hinsichtlich der mit den neuen Dienstverhältnissen erfolgten Gehaltsreduktionen konnte das BFG aus den Unterlagen feststellen, dass es drei Gruppen von Zahlungsempfängern gab. Eine Gruppe mit einer dauerhaft deutlich über 25% liegenden Gehaltsminderung, eine Gruppe mit einer zwischen 24 und 22% und eine Gruppe mit einer unter 21% liegenden Verschlechterung des Gehalts. Die Bf. war in allen Fällen vom Vorliegen jeweils getrennter Dienstverhältnisse, somit von Änderungskündigungen, ausgegangen. Die Zahlungen waren daher seitens der Bf. nach der Begünstigungsbestimmung versteuert worden. Da die GPLA diese Vorgangsweise nicht anerkannte, wurden die Beträge entsprechend nachversteuert und die Lohnabgaben festgesetzt.

Die Bf. hatte grundsätzlich die Anerkennung der begünstigten Besteuerung der Zahlungen und die Berichtigung der angefochtenen Bescheide beantragt.

Hinsichtlich jener dritten Gruppe für die aus unterschiedlichen Gründen die 25%ige Gehaltsminderung nicht gegeben war, wurde seitens der Bf. die erfolgte Nachversteuerung anerkannt und stellte sie dies in der Beschwerde außer Streit.

Die Bf. brachte vor, dass die in Rede stehenden konkreten Dienstverhältnisse formal beendet worden waren und Änderungskündigungen gegeben waren, da die neuen Dienstverhältnisse mit einer wesentlich und dauerhaft geminderten Entlohnung abgeschlossen worden waren. Es sei daher keine Grundlage für eine Nachversteuerung vorgelegen.

Hinsichtlich der Argumente der Bf. war durch das BFG zu klären, ob und inwieweit in den konkreten Fällen von „Änderungskündigungen“ auszugehen war, um auf die geleisteten Zahlungen die begünstigte Besteuerung der Bestimmungen des § 67 Abs. 3 bzw. § 67 Abs. 6 EStG 1988 anwenden zu können.

Dem Vorbringen der Bf., dass die Dienstverhältnisse formal beendet worden waren, war aufgrund der Angaben in den beigebrachten Berechnungslisten für einen Teil der Dienstverhältnisse zuzustimmen. Nämlich im Fall jener Gruppe, für die sämtliche erforderlichen Voraussetzungen im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses gegeben waren. D.h. jene Gruppe an Dienstnehmern die nach der formalen Beendigung des Dienstverhältnisses im neu geschlossenen Dienstverhältnis auch eine wesentliche und dauerhafte Gehaltsreduktion von mehr als 25% zu tragen hatte. Die Beendigung der Dienstverhältnisse war unzweifelhaft aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt und es waren neue, von den früheren Dienstverhältnissen getrennte Dienstverhältnisse gegeben. Es war daher von Änderungskündigungen auszugehen.

Das BFG kam zum Schluss, dass die in diesen konkreten Fällen an die Dienstnehmer auf Basis der Sozialpläne geleisteten Abfertigungszahlungen begünstigt besteuert werden konnten. Eine Nachversteuerung hatte dafür nicht zu erfolgen. Die infolge der GPLA festgesetzten Lohnabgaben waren entsprechend zu mindern.

Dem ohne konkrete Nachweise vorgebrachten Argument der Behörde, dass durch die geleisteten Zahlungen die erfolgten Gehaltsreduzierungen der geprüften Jahre kompensiert worden wären und von sogenannten „Abgangsentschädigungen“ auszugehen gewesen wäre, war nicht zu folgen. Wie den beigebrachten Unterlagen und Berechnungen der Bf., die auch Daten zu den Folgejahren enthielten, zu entnehmen war, lagen keine befristeten, sondern dauerhafte Gehaltsreduktionen vor. Auch die vereinbarte Zahlungsmodalität, nämlich, dass die Zahlungen in zwei Tranchen erfolgten, war nicht begünstigungsschädlich.

Anders waren jedoch jene Zahlungen zu beurteilen, die an jenen Teil der Arbeitnehmer erfolgten, deren Gehälter nicht als wesentlich gekürzt worden zu beurteilen waren. Die Minderungen der Gehälter lagen bei 22 bis knapp 24% bzw. zu einem guten Teil unter 21%. In jenen Fällen war von einheitlichen Dienstverhältnissen auszugehen und die Begünstigungsbestimmung nicht anwendbar.

Die Auszahlungsbeträge waren daher entsprechend den Feststellungen der GPLA zu besteuern und die Lohnabgaben festzusetzen.

Die der Bemessung zugrundeliegenden Zahlen, die Zahlungen an die einzelnen Personen sowie die Zuordnung der einzelnen Personen zu den Gruppen waren im Rechtsmittelverfahren außer Streit gestellt worden.

Die Berechnung der Lohnabgaben aufgrund der erfolgten Entscheidung ist den Beilageblättern zu entnehmen.

**Zu Beschwerdepunkt 3 – betreffend die Jahre 2008, 2009 und 2010)**

Strittig war die infolge der GLPLA durchgeführte Nachversteuerung und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) sowie Zuschlags zum DB (DZ) für im Rahmen von Sozialplänen an ausscheidende Arbeitnehmer ausbezahlte freiwillige Abfertigungen.

Als Begründung wurde im Bericht zur GPLA (Tz. 8) angeführt, dass gemäß den Durchführungsrichtlinien zum FLAG 1967 bei Bezügen die im Rahmen von Sozialplänen an ausscheidende Arbeitnehmer ausbezahlt werden, kein steuerlicher Zusammenhang mit § 67 Abs. 6 EStG 1988 gegeben sei. Für solche Sozialplanzahlungen könne die Befreiung von der Leistung des Dienstgeberbeitrages (DB) gemäß § 41 Abs. 4 lit b FLAG 1967 nicht angewendet werden.

Die Bf. verwies dazu auf die zu diesem Punkt vorliegende ständige Rechtsprechung des VwGH und beantragte die Rückerstattung des festgesetzten DB und DZ für die Jahre 2008 – 2010 iHv insgesamt Euro 137.792,77.

Nach **§ 41 Abs. 1 FLAG 1967** haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; ...

Nach **§ 41 Abs. 4 lit b FLAG 1967** gehören die in § 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988 genannten Bezüge nicht zur Beitragsgrundlage für den DB.

Nach **§ 41 Abs 5 FLAG 1967** beträgt der Beitrag 4,5 % der Beitragsgrundlage.

**§ 67 Abs. 6 EStG 1988** lautet auszugsweise: "Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen und Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume), sind nach Maßgabe folgender Bestimmungen mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern..."

**§ 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988** gilt für Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen iSd § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 ArbVG oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen. Demnach sind diese begünstigt zu besteuern, soweit sie nicht schon nach Abs. 6 mit 6% zu besteuern sind.

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.

Der VwGH hat bereits in seinem Erkenntnis vom 22.9.2005, 2001/14/0034, hinsichtlich Kommunalsteuer entschieden, dass freiwillige Abfertigungen dieser nicht zu unterziehen sind. Seither hat der VwGH bereits mehrfach (s. VwGH 1.9.2015, 2012/15/0122; VwGH 21.9.2016, 2013/13/0102) ausgesprochen, dass freiwillige Abfertigungen von der Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag (samt Zuschlag) ausgenommen sind und zwar unabhängig davon, ob eine einkommensteuerlich begünstigte Besteuerung stattfinden kann oder nicht. An der

Eigenschaft des Bezugs als freiwillige Abfertigung ändert es nichts, wenn die Lohnsteuerbegünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht wirksam wird. Auch betreffend freiwilliger Abfertigungen, die im Rahmen von Sozialplänen ausgezahlt werden, hat der VwGH entschieden, dass diese grundsätzlich solche gemäß Abs. 6 leg cit darstellen (s. VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013).

Eine Einschränkung auf die in § 67 Abs. 6 EStG 1988 genannten Bezüge - nur soweit sie steuerbegünstigt sind - enthält § 41 Abs. 4 lit. b FLAG 1967 nicht.

Der seitens der Behörde vertretenen Rechtsansicht war daher unter Bezug auf die Judikatur des VwGH nicht zu folgen. Für die gegenständlich ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen an ausgeschiedene Mitarbeiter waren daher kein DB und DZ festzusetzen.

Der Beschwerde war in diesem Punkt stattzugeben.

Die Bemessungsgrundlagen und Berechnungen sind der Beilage zu entnehmen.

Die Entscheidung über die Beschwerde war wie im Spruch I. angeführt zu treffen.

### **Zu Spruchpunkt II. (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 keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Weder fehlt es an einer Rechtsprechung des VwGH, noch weicht die Entscheidung von der Rechtsprechung des VwGH ab.

Es ist daher die Revision nicht zulässig.

**Beilage:** 3 Berechnungsblätter

Wien, am 19. Dezember 2022

