

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. Dezember 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 12. November 2021 betreffend Körperschaftsteuer des Jahres 2018 und 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2018 und 2019 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 20. Oktober 2020 setzte die belangte Behörde die Körperschaftsteuer des Jahres 2018 mit EUR 3.184.082,00 fest und mit Bescheid vom 22. Juli 2021 setzte sie die Körperschaftsteuer des Jahres 2019 mit EUR 6.511.274,00 fest.

Am 21. Oktober 2021 beantragte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin die Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO betreffend die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2018 und 2019, weil bei der Erstellung der Steuererklärung 2018 die Höhe der nichtabzugsfähigen freiwilligen Abfertigungen gemäß § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 durch die Beschwerdeführerin zu niedrig berechnet worden sei und

infolgedessen zu niedrig hinzugerechnet worden sei. Zudem sei bei der Erstellung der Steuererklärung 2019 eine COVID-19-RL geltend gemacht worden. Die Neuberechnung der nichtabzugsfähigen freiwilligen Abfertigungen für das Jahr 2020 habe jedoch ergeben, dass für das Jahr 2020 nicht mit einem Verlust zu rechnen sei.

Mit Bescheiden vom 12. November 2021 hob die belangte Behörde die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2018 und 2019 auf und setzte mit nunmehr angefochtenen Bescheiden vom selben Tag die Körperschaftsteuer für das Jahr 2018 mit EUR 4.171.131,00 und für das Jahr 2019 mit EUR 7.761.274,00 fest.

Gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2018 und 2019 richtete sich die nunmehrige Beschwerde vom 6. Dezember 2021. Darin führte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin aus, zum Zwecke eines fairen und sozial ausgewogenen Ausgleichs seien mit betroffenen Arbeitnehmern zwischen dem Arbeiterbetriebsrat sowie dem Angestelltenbetriebsrat einerseits und der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin andererseits am 28. Februar 2018, am 23. Dezember 2019 und am 4. Dezember 2020 Betriebsvereinbarungen gemäß § 97 Abs 1 Z 4 ArbVG („Sozialplan“) in der angegebenen zeitlichen Reihenfolge abgeschlossen worden. Die in den gegenständlichen Jahren 2018 und 2019 im Rahmen der Sozialpläne erfolgten Zahlungen sowie Rückstellungsdotierungen seien von der Beschwerdeführerin im Jahresabschluss als Aufwand erfasst worden. Jener Teil dieses Aufwands, der unter die gesetzliche Regelung des Abzugsverbotes zu subsumieren gewesen sei, sei in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung der Jahre 2018 und 2019 vor dem Hintergrund der geltenden Gesetzeslage und der herrschenden Judikatur steuerlich hinzugerechnet (2018: EUR 14.895.637,00; 2019: EUR 17.171.063,25) und in weiterer Folge mit den beschwerdegegenständlichen Bescheiden gewinnerhöhend als Teil des Einkommens der Körperschaftsteuer 2018 bzw 2019 unterworfen worden. Der Verfassungsgerichtshof würde Bedenken gegen das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 in Hinblick auf seine Verfassungsmäßigkeit hegen und habe beschlossen, die Bestimmung einer Prüfung zu unterziehen (Prüfungsbeschluss des VfGH vom 24. Juni 2021, E 3068/2020-17). Im vorliegenden Fall erfordere eine verfassungskonforme Interpretation des § 20 Abs 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988, die beschwerdegegenständlichen Betriebsausgaben körperschaftsteuerlich zum Abzug zuzulassen. Für dieses Ergebnis spreche auch eine Auslegung des § 67 Abs 8 lit f EStG 1988, wonach sich der Verweis auf Abs 6 leg cit nur auf die Berechnung der Steuer beziehe, im Übrigen aber Sozialplanabfertigungen keine Abfertigung iSd § 67 Abs 6 EStG 1988 darstellen würden und daher auch kein Anwendungsbereich für das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG vorliege. Die Beschwerde enthält einen Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdeverentscheidung.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 12. April 2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom selben Tag beantragte die belangte Behörde die

Abweisung der Entscheidung und verwies dabei auf die rechtlichen Erwägungen des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts vom 29. Juli 2020, RV/5100884/2020.

Mit Schriftsatz vom 2. Juni 2022 erstattete die Beschwerdeführerin ein ergänzendes Vorbringen und wies auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 16. März 2022, G 228/2021-8 hin, mit dem der Verfassungsgerichtshof § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 mit Wirkung zum Ablauf des 31. Dezember 2022 als aufgehoben erklärt habe. In seinem Erkenntnis verweise der Gerichtshof unter Punkt 4. auf die Äußerungen der Bundesregierung im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof, die auszugsweise wie folgt lauten würden: „...Zu berücksichtigen ist überdies, dass Sozialpläne zahlreiche Zahlungen und sonstige Leistungen enthalten können, die nicht dem Abzugsverbot unterliegen (bspw (vorgezogene) Jubiläumsgelder, Zuschüsse für eine Weiterqualifizierung, Arbeitsstiftungen, usw.; vgl Maier, Rz 6.54 bis 6.91).“ „Demgegenüber sind andere Maßnahmen in Sozialplänen, wie Arbeitsstiftungen, vorgezogene Jubiläumsgelder, Härtefonds sowie weitere Beratungs- und Geldleistungen des Arbeitgebers, die einen Wechsel des Arbeitsplatzes erleichtern sollen, nicht vom Abzugsverbot betroffen.“ Infolge dieser Ausführungen habe eine nochmalige Überprüfung der für die Veranlagungsjahre 2018 und 2019 gemäß § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 hinzugerechneten Beträge ergeben, dass diese teilweise auch Beträge enthalten würden, die in Übereinstimmung mit den zuvor zitierten Äußerungen der Bundesregierung selbst bei fortdauernder Geltung des § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 bis 31.12.2022 nicht vom Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG betroffen seien. Es handle sich idZ um folgende Beträge: vorgezogenes Jubiläumsgeld (2018: EUR 46.997,30 und 2019: EUR 167.835,42) und „Abschmelzungsbetrag“ (2019: EUR 485.608,12). Zudem sei im Jahr 2019 eine auf Versehen beruhende Berechnungskorrektur vorzunehmen (2019: EUR 54.152,93).

Das ergänzende Vorbringen wurde der belangten Behörde mit Beschluss vom 7. Juni 2022 zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2022 teilte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht mit, dass auf eine Stellungnahme verzichtet werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Jahr 2018 gab es bei der Beschwerdeführerin erstmalig freiwillige Abfertigung und Sozialplanzahlungen infolge eines Rückgangs der Auftragslage bei der Beschwerdeführerin.

Mit den betroffenen Arbeitnehmern wurden zwischen dem Arbeiterbetriebsrat sowie dem Angestelltenbetriebsrat einerseits und der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin

andererseits drei Betriebsvereinbarungen gem § 97 Abs 1 Z 4 ArbVG („Sozialplan“) abgeschlossen (BV-Nr: 2018/002 vom 28. Februar 2018; BV-Nr: 2019/004 vom 23. Dezember 2019; BV-Nr: 2020/007 vom 4. Dezember 2020).

Nach Punkt 4 der jeweiligen Betriebsvereinbarungen gewährte die Beschwerdeführerin Arbeitnehmern, deren Dienstverhältnis während der Geltungsdauer des Sozialplans aufgrund der betreffenden Vereinbarung einvernehmlich aufgelöst wurde, eine freiwillige Abfertigung nach einer festgelegten Berechnungsformel.

Nach Punkt 7 der BV-Nr 2018/002 bzw nach Punkt 8 der BV-Nr 2019/004 (und BV-Nr 2020/007) stand Arbeitnehmern, die innerhalb von zwölf Monaten nach Beendigung des Dienstverhältnisses Anspruch auf Auszahlung eines Jubiläumsgeldes iSd gültigen Kollektivvertrages hatten, dieses anlässlich der Endabrechnung in voller Höhe zu. Im Jahr 2018 beträgt dieses EUR 46.997,30 und im Jahr 2019 EUR 167.835,42.

Im März 2015 wurde mit Wirkung ab 1. April 2015 zwischen der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin und der Belegschaftsvertretung (dem Betriebsrat) eine Grundsatzvereinbarung zur Standortsicherung und Schaffung von wettbewerbsfähigen Arbeitskosten abgeschlossen (***X***-Standortsicherungspaket 2015). Es wurde unter Punkt II. die Abschmelzung der kollektivvertraglichen Überzahlung mit Lohn - bzw Gehaltsverzichtserklärungen geregelt. Punkt II.1. Maßnahme und Umsetzung lautet wie folgt:

„Die Umsetzung der Abschmelzung der aktuellen kollektivvertraglichen Überzahlung in der Höhe von max. 2 % jährlich für zwei Jahre infolge erfolgt dann, wenn die Geschäftsführung - spätestens 31.12.2019 eine Investitionszusage für die oben genannte Allokation erteilt. [...]“

Punkt II.2. normiert als Bedingung wie folgt:

„Sollte die Investitionszusage (AR) nicht bis spätestens 31.12.2019 realisiert werden, kommen die Rückzahlungsbedingungen gemäß Berechnungen in Anlage B (Bedingung V) zur Anwendung. [...]“

Mit einer Vielzahl von Mitarbeitern wurden solche Vereinbarungen über die Reduktion (Abschmelzung) des überkollektivvertraglichen Lohns bzw Gehalts mittels aktenkundiger Vorlage vereinbart und umgesetzt. Die Vorlage enthält auszugsweise wie folgt lautende Formulierung:

„[...] Es wird hiermit mit Wirksamkeit ab dem xxx wird eine Reduktion des Herrn/Frau xxx am xxx zustehenden Bruttomonatslohnes/Bruttomonatsgehaltes um 2% vereinbart. Beträgt der Prozentsatz der letzten wirksam gewordenen kollektivvertraglichen Ist-Lohn bzw. Gehaltserhöhung weniger als 2%, so gilt die Reduktion nicht um 2% sondern nur um den Prozentsatz der letzten wirksam gewordenen kollektivvertraglichen Ist-Lohn bzw. - Gehaltserhöhung als vereinbart. Weiters wird hiermit mit Wirksamkeit ab dem xxx eine weitere Reduktion des Herrn/Frau xxx am xxx zustehenden Bruttomonatslohnes/Bruttomonatsgehaltes

ebenfalls um 2% vereinbart. Beträgt der Prozentsatz der nächsten wirksam werdenden kollektivvertraglichen Ist-Lohn bzw Gehaltserhöhung weniger als 2 %, so gilt die Reduktion nicht um 2% sondern nur um den Prozentsatz der nächsten wirksam werdenden kollektivvertraglichen Ist- Lohn bzw -Gehaltserhöhung als vereinbart. [...]"

Punkt I. ZAB- Zeiten/bezahlte Pausen der Anlage B zum ***X***-Standortsicherungspaket 2015 lautet auszugsweise wie folgt:

„1. Jede/r Arbeitnehmer_in erhält ab 01. April 2015 die ZAB-Zeiten in natura nur mehr im Ausmaß von 8 Minuten/täglich.

Die Differenz auf die volle Höhe wird dem/der Arbeitnehmer_in weiterhin auf einem eigenen ZAB-Zeitkonto gutgeschrieben.

2. Beendigung des Arbeitsverhältnisses vor Unterzeichnung der Investitionszusage (AR) (und somit vor Abschmelzung der kollektivvertraglichen Überzahlung lt. Anlage ./A):

Wird das Arbeitsverhältnis vor Unterzeichnung der Investitionszusage durch Kündigung seitens des Arbeitgebers, berechtigten vorzeitigem Austritt, durch unverschuldete Entlassung oder durch Mutterschaft- bzw Vaterschaftsaustritt beendet, erhält der/die Arbeitnehmer_in eine Geldleistung, welche sich wie folgt errechnet:

Der/Das zum Beendigungszeitpunkt gebührende Monatslohn-/gehalt wird durch 167 dividiert. Der so errechnete Stundenlohn wird dann mit der Anzahl der auf dem ZAB- Zeitkonto zum Beendigungszeitpunkt gebührenden Stunden multipliziert. Das so errechnete Produkt wird um 15% erhöht.

[...]

3. Beendigung des Arbeitsverhältnisses nach Unterzeichnung der Investitionszusage (AR) (und somit nach Abschmelzung der kollektivvertraglichen Überzahlung lt. Anlage ./A):

Wird das Arbeitsverhältnis nach Unterzeichnung der Investitionszusage durch Kündigung seitens des Arbeitgebers, berechtigten vorzeitigem Austritt durch unverschuldete Entlassung oder durch Mutterschaft- bzw Vaterschaftsaustritt beendet, erhält der/die Arbeitnehmer_in eine Geldleistung, welche sich wie folgt errechnet:

Der/Das zum Beendigungszeitpunkt gebührende Monatslohn bzw. -gehalt wird um die Summe der in der Anlage ./A angeführten %-Sätze erhöht und danach durch 167 dividiert. Der so errechnete Stundenlohn wird dann mit der Anzahl der auf dem ZAB-Zeitkonto zu diesem Zeitpunkt gebührenden Stunden multipliziert. Das so errechnete Produkt Wird um 15% erhöht.“

Punkt II. „Abschmelzungsbeträge“ auf lfd Löhne/Gehälter der Anlage B zum ***X***-Standortsicherungspaket 2015 lautet auszugsweise wie folgt:

„Im Falle der Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch Kündigung seitens des Arbeitgebers, berechtigten vorzeitigem Austritt, durch unverschuldete Entlassung oder durch Mutterschaft- bzw Vaterschaftsaustritt erhält der/die Arbeitnehmer_in zusätzlich zu dem unter I. geregelten Anspruch eine Geldleistung, welche sich wie folgt errechnet:

*Es wird der/das zum Beendigungszeitpunkt dem/der Arbeitnehmer_in zustehende Monatslohn bzw. -gehalt um die in der Anlage ./A zum „***X***-Standortsicherungspaket“ angeführten %-Sätze erhöht. Dieser/s Monatslohn- bzw. -gehalt wird sodann mit den in der Anlage ./A vereinbarten %-Sätze multipliziert. Der sich aus der Multiplikation ergebende Betrag wird dann um die Monate seit der „Abschmelzung“ (inkl. Sonderzahlungen) vervielfacht. Im Falle einer Dienstgeberkündigung bis zum 31.12.2019 wird dieses Ergebnis um 15% aufgewertet.*

[...]“

Punkt III. regelt die Berechnung der gesetzlichen Abfertigung sowie der Urlaubersatzleistung bei abfertigungswirksamer Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Punkt IV. Konkrete Umsetzung des Investitionsprojektes = „Start of Production“ (SOP) der Anlage B zum ***X***-Standortsicherungspaket 2015 lautet wie folgt:

„1. Ab „SOP“ erlischt der Anspruch der Arbeitnehmer_innen auf Rückabwicklung gemäß den Punkten I und II dieser Vereinbarung. Es besteht lediglich ein Anspruch nach Pkt. III [Berechnung der gesetzlichen Abfertigung sowie der Urlaubersatzleistung] dieser Vereinbarung. Ausnahme: Mitarbeiterinnen, bei welchen im Zeitraum zwischen SOP und 31.12.2022 durch Kündigung des Arbeitgebers das Dienstverhältnis aufgelöst wird. Soweit die Anzahl an geplanten Kündigungen des Arbeitgebers kein Frühwarnsystem (gem ArbVG § 109) auslösen, denn in so einem Fall wird ein Sozialplan separat verhandelt.“

Punkt 3 der Betriebsvereinbarungen regelt die Auflösung von Dienstverhältnissen. Nach Punkt 3.7. der jeweiligen Betriebsvereinbarungen galten für Arbeitnehmer, deren Dienstverhältnis nach Maßgabe des Sozialplanes einvernehmlich aufgelöst wurde, die Rückzahlungsbedingungen für einen Lohn- oder Gehaltsverzicht vom ***X***-

Standortsicherungspakets 2015 gemäß Punkt I, II und III der dortigen Anlage B zur Grundsatzvereinbarung. Jene Mitarbeiter, die als Folge des ***X***-Standortsicherungspakets 2015 auf überkollektivvertragliche Lohn- bzw Gehaltserhöhungen verzichtet hatten und deren Dienstverhältnis nach Maßgabe des Sozialplanes einvernehmlich aufgelöst wurde, hatten dahingehend einen entsprechenden Rückzahlungsanspruch. Es handelt sich dabei um einen Betrag iHv EUR 485.608,12 im Jahr 2019. Der Zahlungen betreffend die Rückabwicklung des nach dem ***X***-Standortsicherungspakets vereinbarten Lohn- und Gehaltsverzichte haben ihre unmittelbare Ursache in der Beendigung des Dienstverhältnisses.

Die in den streitgegenständlichen Jahren 2018 und 2019 im Rahmen der betreffenden Sozialpläne erfolgten Zahlungen sowie Rückstellungsdotierungen wurden von der Beschwerdeführerin im Jahresabschluss als Aufwand erfasst. Im Jahr 2018 wurden dabei nichtabzugsfähige Aufwendungen iHv EUR 14.895.637,00 und im Jahr 2019 iHv EUR 17.171.063,25 gewinnerhöhend in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung ausgewiesen.

Infolge einer von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Berechnungskorrektur betreffend insgesamt sechs Mitarbeiter betreffend freiwillige Abfertigungen ergibt sich eine betragsmäßig unstrittige Hinzurechnung im Jahr 2019 iHv insgesamt EUR 54.152,93 (Beschwerdeergänzung vom 7. Juni 2022).

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

Das ***X***-Standortsicherungspakets 2015 sollte den Produktionsstandort der Beschwerdeführerin langfristig sichern. Mitarbeiter der Beschwerdeführerin schlossen daher aktenkundige schemenhafte Vereinbarungen über die Reduktion des überkollektivvertraglichen Lohs bzw Gehalts mit dem primären Ziel der Weiterbeschäftigung. Das ***X***-Standortsicherungspakets 2015 enthält Regelungen für die Berechnung des Erstattungsbetrages für Fälle der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Hinsichtlich der ZAB-Zeiten und bezahlten Pausen besteht dabei eine Untergliederung in den Zeitpunkt vor und nach Unterzeichnung der Investitionszusage, die den Anknüpfungspunkt für die Grundsatzvereinbarung darstellt. Der Rückabwicklungsanspruch erlischt jedoch ausdrücklich nach Punkt III. der Anlage B mit Umsetzung des Investitionsprojektes und damit Sicherung des Weiterbestandes des Standortes. Darauf deutet auch die in Punkt III. der Anlage B normierte Ausnahme und quasi Übergangsfrist zur Standortsicherung für den Zeitraum zwischen SOP und dem 31. Dezember 2022 hin. Sämtliche Regelungen zur Rückabwicklung des Gehalts- bzw Lohnverzichts stehen somit in ursächlichem Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses mangels Standortsicherung im Zeitraum 1. April 2015 (In-Kraft-Treten der Grundsatzvereinbarung) und dem 31. Dezember 2022 (jedenfalls Erlöschen des Rückabwicklungsanspruches nach Punkt III. der Anlage B). Intention der Grundsatzvereinbarung ist der Fortbestand des Standortes, was ua durch die Maßnahme des zeitlich begrenzten Verzichts auf Lohn- und Gehaltsverzichts im gesetzlich zulässigen Ausmaß (somit keinesfalls unter den kollektivvertraglichen Mindestbezug) erreicht werden sollte. Kann die Standortsicherung nicht in diesem Sinne erreicht werden, sodass es zur Beendigung von Dienstverhältnisses kommt, soll das Scheitern der Maßnahme der Arbeitsplatzsicherung durch temporäre Lohn- und Gehaltsreduktion von der Beschwerdeführerin getragen werden und nicht vom Arbeitnehmer, der dieser Maßnahme nach der allgemeinen Lebenserfahrung gerade im Hinblick auf die Weiterbeschäftigung zugestimmt hat.

Die streitgegenständlichen Sozialpläne sehen nunmehr in Punkt 3.7. vor, dass – für Arbeitnehmer, deren Dienstverhältnis nach Maßgabe des Sozialplanes einvernehmlich aufgelöst wird – die Rückzahlungsbedingungen des ***X***-Standortsicherungspakets 2015 gemäß der Anlage B zur Grundsatzvereinbarung zur Anwendung kommen. Entgegen der

Ansicht der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin stehen diese Zahlungen aber sehr wohl in Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses. Dies vor allem vor dem Hintergrund, als nach Punkt IV. der Anlage B zum *****X***-Standortsicherungspaket 2015** ein der Rückzahlungsanspruch mit Umsetzung des Investitionsprojektes – spätestens mit 31. Dezember 2022 erlischt. Ein Rückabwicklungsanspruch bestand auch nicht für Fälle der Kündigung durch den Arbeitnehmer. Damit wird entgegen der Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin mit der Zahlung nicht bloß *„ein bereits zu einem früheren Zeitpunkt vereinbarter, arbeitsrechtlicher Nachzahlungsanspruch des Dienstnehmers betreffend Löhne und Gehälter vergangener Perioden für den Fall der Beendigung des Dienstverhältnisses abgegolten“*. Vielmehr wurde auf diese Zahlungen im Vertrauen auf Weiterbeschäftigung verzichtet; im Falle der Standortsicherung wäre auch keine Rückabwicklung erfolgt. Aufgrund des ausdrücklichen Verzichts bestand auch kein Rechtsanspruch der Arbeitnehmer darauf, sodass es sich um keine Nachzahlung handeln kann. Es handelte sich auch nicht um strittige Ansprüche, die mit der Rückabwicklung im Vergleichswege abgegolten worden wären. Erst die grundsätzlich in Sphäre der Beschwerdeführerin gelegene Beendigung des Dienstverhältnisses – nämlich hier die freiwillige Auflösung im Rahmen des Sozialplans mangels Ressourcen der Weiterbeschäftigung – begründete die Rückabwicklung der letztlich fehlgeschlagenen Maßnahme des Lohn- und Gehaltsverzichts, sodass insgesamt die unmittelbare Ursache der Zahlungen die Beendigung des Dienstverhältnisses ist.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

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 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl I 2014/13 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.“

§ 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.“

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 16. März 2022, G 228/2021-8 die Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 8 EStG, BGBl 1988/400, idF BGBl I 2014/ 13 als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Dezember 2022 in Kraft (BGBl I 2022/56).

Der Gesetzgeber hat von der Reparaturfrist Gebrauch gemacht und § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 mit BGBl I 2022/194 wie folgt abgeändert:

„8. Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte im Sinne des § 67 Abs. 6, soweit sie die Grenzen des § 67 Abs. 6 Z 1 bis 3 übersteigen. Davon ausgenommen sind Entgelte, 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.“

§ 124b Z 418 EStG 1988 lautet:

„418. § 20 Abs. 1 Z 8 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 194/2022 ist für alle nach dem 31. Dezember 2022 geleisteten Zahlungen anzuwenden.“

§ 67 Abs 6 EStG 1988 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.“

Freiwillige Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen

Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin verweist in der Beschwerde auf die im Prüfungsbeschluss vom 24. Juni 2021, E 3068/2020-17 genannten verfassungsrechtlichen Bedenken des Verfassungsgerichtshofes. In der dem Prüfungsbeschluss zugrundeliegenden Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 29. Juli 2020, RV/5100884/2020 sei der Betriebsausgabenabzug von Sozialplanzahlungen gemäß § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 ebenfalls versagt worden, weil Sozialplanzahlungen gemäß § 67 Abs 6 EStG nicht dem Steuersatz von 6% unterliegen. Im streitgegenständlichen Betriebsausgaben seien

im Wege einer verfassungskonformen Interpretation des § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 körperschaftsteuerlich zum Abzug zuzulassen. Für dieses Ergebnis spreche auch eine Auslegung des § 67 Abs 8 lit f EStG 1988, wonach sich der Verweis auf Abs 6 leg cit nur auf die Berechnung der Steuer beziehe, im Übrigen aber Sozialplanabfertigungen keine Abfertigung iSd § 67 Abs 6 EStG 1988 darstellen würden und daher auch kein Anwendungsbereich für das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 vorliege.

Mit Erkenntnis vom 16. März 2022, G 228/2021-8 hat der Verfassungsgerichtshof § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988, BGBl 1988/400, idF BGBl I 2014/13 wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz als verfassungswidrig erkannt und eine verfassungskonforme Interpretation dezidiert mit Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausgeschlossen:

„2.4. Der Verfassungsgerichtshof vermag vor diesem Hintergrund nicht zu erkennen, dass ein Abzugsverbot für Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen geeignet wäre, Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte im Steuerrecht zu stärken. Vielmehr bedingt dieses Abzugsverbot, dass die wesentlich ungleichen Sachverhalte einer individuell vereinbarten Abfertigung im Zuge einer Arbeitgeberkündigung einerseits und einer Sozialplanabfertigung im Zuge einer Betriebsänderung andererseits ohne sachlichen Grund gleich behandelt werden.

2.5. § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 verstößt somit gegen den Gleichheitssatz, da diese Regelung zu sachlich nicht begründbaren Differenzierungen führt. Dieses Ergebnis lässt sich auch nicht im Rahmen einer verfassungskonformen Interpretation vermeiden, indem der Anwendungsbereich der Vorschrift im Auslegungswege auf individuell vereinbarte Abfertigungen eingeschränkt wird, ist doch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes klargestellt, dass dieser Vorschrift auch Sozialplanabfertigungen unterfallen (VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013).“

Entgegen der Beschwerdeausführungen besteht für das Bundesfinanzgericht damit kein Raum für eine Anerkennung der streitgegenständlichen Betriebsausgaben im Wege einer verfassungskonformen Interpretation des § 20 Abs 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988.

Eine Erstreckung der Anlassfallwirkung etwa auf den Beschwerdefall wurde vom Verfassungsgerichtshof nicht ausgesprochen. Vielmehr hat der Verfassungsgerichtshof dem Gesetzgeber eine Reparaturfrist bis zum 31. Dezember 2022 eingeräumt, weil erst mit Ablauf dieses Datums die ausgesprochene Aufhebung der Bestimmung in Kraft trat.

Der Gesetzgeber hat nunmehr mit BGBl I 2022/194 § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 dahingehend abgeändert, als Entgelte, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen anfallen ausdrücklich ausgenommen sind. Die Inkrafttretensbestimmung des § 124b Z 418 EStG 1988 sieht jedoch keine Rückwirkung vor. Dh die Ausnahme gilt ausdrücklich erst für alle nach dem 31. Dezember 2022 geleisteten Zahlungen.

Im Beschwerdefall ist daher die Rechtslage des § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988, in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl I 2014/13, beachtlich vom Bundesfinanzgericht anzuwenden.

Die streitgegenständlichen in Sozialplänen ausbezahlten freiwillige Abfertigungen unterliegen folglich dem Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988, insoweit sie die in § 67 Abs 6 Z 1 bis 6 EStG 1988 angeführten Beträge überschreiten (vgl VwGH 7. Dezember 2020, Ro 2020/13/0013).

Vorgezogenes Jubiläumsgeld und Abschmelzungsbetrag

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 2. Juni 2022 führte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin ins Treffen, dass im nicht als Betriebsausgabe anerkannten Betrag der Sozialplanzahlungen auch vorgezogenes Jubiläumsgeld (2018: EUR 46.997,30; 2019: EUR 167.835,42) und Rückzahlungsbeträge für den Anspruchsverzicht auf arbeitsrechtlich zustehende Gehalts- bzw Lohnerhöhungen im Rahmen des ***X***-Standortsicherungspakets 2015 enthalten gewesen seien (2019: EUR 485.608,12). Diese Zahlungen würden nicht in ursächlichem Zusammenhang mit jenen aus dem Sozialplan geleisteten Zahlungen stehen.

Die begünstigte Besteuerung des § 67 Abs 6 EStG 1988 erfasst nur solche Bezüge, 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. Februar 1996, 92/14/0056; VwGH 29. Oktober 2003, 2000/13/0028; VwGH 15. September 2011, 2007/15/0231 und VwGH 7. Dezember 2020, Ro 2020/13/0013).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat Jubiläumsgeld seine unmittelbare Ursache nicht in der Beendigung des Dienstverhältnisses, weshalb die Besteuerung nicht nach § 67 Abs 6 EStG 1988 erfolgen kann (vgl 31. Oktober 2000, 98/15/0122; VwGH 19. April 2006, 2002/13/0038).

Zu einem Fall, wonach gekündigten Arbeitnehmern in vergleichbarer Weise das Jubiläumsgeld bereits bei Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen eines Sozialplanes gewährt wurde, hat der Verwaltungsgerichtshof zu § 5 Abs 2 lit b KommStG, der auf die Bezüge nach § 67 Abs 3 und 6 EStG 1988 verweist, Folgendes ausgesprochen:

Im gegenständlichen Fall ist den gekündigten Arbeitnehmern in vergleichbarer Weise das Jubiläumsgeld, das ihnen auf Grund der Betriebsvereinbarung nach 25, 35 oder 45 Dienstjahren gebührt hätte, bereits bei Beendigung des Dienstverhältnisses gewährt worden. Damit wurden Arbeitnehmer, deren Dienstverhältnis vor Ablauf der für Jubiläumsgelder relevanten Anzahl an Dienstjahren endete, jenen Arbeitnehmern gleichgestellt, welche die genannten Dienstjahre zurücklegen. Daraus ist erkennbar, dass die anlässlich der Beendigung der Arbeitsverhältnisse ausbezahlten Jubiläumsgelder nicht unmittelbar durch die Beendigung der Arbeitsverhältnisse

veranlasst sind. Es wurde lediglich der Stichtag der Auszahlung auf den Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses gelegt. Zu Recht ist daher die belangte Behörde davon ausgegangen, dass die Jubiläumsgelder keine Bezüge iSd § 5 Abs. 2 lit. b KommStG 1993 darstellen.“

Nach der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dem Beschwerdebegehren dahingehend zu beizupflichten, als vorgezogenen Jubiläumsgeldzahlungen keine sonstigen Bezüge iSd § 67 Abs 6 EStG 1988 darstellen und somit nicht dem Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 unterliegen. Die im ergänzenden Schriftsatz genannten Beträge (2018: EUR 46.997,30; 2019: EUR 167.835,42) wurden nach Wahrung des Parteigehörs von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen.

Ab 1. April 2015 trat eine Grundsatzvereinbarung zur Standortsicherung und Schaffung von wettbewerbsfähigen Arbeitskosten (***X***-Standortsicherungspaket 2015) in Geltung. Darin geregelt war die Abschmelzung der kollektivvertraglichen Überzahlung mit Lohn- bzw Gehaltsverzichtserklärungen geknüpft an eine Investitionszusage bis spätestens 31. Dezember 2019. Wie das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung festgestellt hat, ist die unmittelbare Ursache der streitgegenständlichen Rückabwicklung der letztlich nicht erfolgreichen Maßnahme des Lohn- und Gehaltsverzichts im Rahmen des ***X***-Standortsicherungspaket 2015 nach Punkt 3.7 der maßgebenden Sozialpläne in der Beendigung des Dienstverhältnisses gelegen. Bei Sicherung des Standortes und damit Weiterbeschäftigung der Arbeitnehmer wäre nach der aktenkundigen Anlage B zum ***X***-Standortsicherungspaket 2015 nämlich gerade keine Rückabwicklung erfolgt. Die rechtliche Ursache der Rückabwicklung ist nicht auf einem in der Vergangenheit liegenden Lohn bzw Gehaltsanspruch gelegen – auf diesen wurde durch Vereinbarung ja gerade verzichtet – und stellt somit entgegen der Beschwerdeausführungen auch keinen Nachzahlungsanspruch dar.

Die streitgegenständlichen nach Punkt 3.7. der maßgebenden Sozialpläne erfolgten Zahlungen zur Rückabwicklung des Gehalts- und Lohnverzichts nach dem ***X***-Standortsicherungspaket 2015 stellen aufgrund des bisher Gesagten sonstige Bezüge iSd § 67 Abs 6 EStG 1988 dar und unterliegen folglich dem Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988, insoweit sie die in § 67 Abs 6 Z 1 bis 6 EStG 1988 angeführten Beträge überschreiten (vgl VwGH 7. Dezember 2020, Ro 2020/13/0013).

3.2. 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 Beschwerdefall lag entsprechend der im Erkenntnis näher angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl insb VfGH 16. März 2022, G 228/2021-8 sowie VwGH 7. Dezember 2020, Ro 2020/13/0013) keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung hinsichtlich des Abzugsverbotes nach § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 vor. Darüber hinaus waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich (vgl zB VwGH 25. Februar 2016, Ra 2016/16/0006). Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Wien, am 5. Jänner 2023