

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag. Susanne Haim, die Richterin Mag. Gisela Praschl LL.M. und die fachkundigen Laienrichter Michael Hinterreiter, LL.B. und Leopold Pichlbauer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 9. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 8. Juni 2018 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2012 bis 2015 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** in der Sitzung des Senates vom 10. Dezember 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Alexandra Gallistl zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Bf. fand für die Jahre 2012 bis 2015 eine Betriebsprüfung statt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde ab 2012 die erstmals dotierte Rückstellung für freiwillige Abfertigungszusagen an die Vorstandsmitglieder Hr. Mag. V1 und Hr. Dr. V2 in den Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied nicht anerkannt.

Begründend wurde seitens der **BP im Bericht vom 22.5.2018** bzw. in der Niederschrift über die Schlussbesprechung ausgeführt: „Tz 5) Abfertigungsrückstellung für Vorstandsmitglieder: Sachverhalt: Hr. Mag. V1 wurde von der BF erstmals mit Wirkung 01.01.2012 als Mitglied des Vorstandes bestellt. Der Vorstandsvertrag wurde mit 14.05.2013 um drei Jahre verlängert. Hr. Dr. V2 wurde mit 14.05.2013 als Mitglied des Vorstandes bestellt. Dieser Vertrag hat beginnend mit diesem Datum eine Laufzeit von 3 Jahre. Die Verträge laufen auf die Dauer der

Bestellung zum Vorstandsmitglied. Sie verlängern sich, falls eine Wiederbestellung zum Vorstandsmitglied erfolgt, unter den gleichen Bedingungen auf die Dauer der weiteren Bestellung. In beiden Vorstandsverträgen ist im Pkt. VIII vereinbart, dass das Vertragsverhältnis dem System der Abfertigung neu unterliegt und ungeachtet dessen im Fall der Nichtverlängerung des Vorstandvertrages eine freiwillige Abfertigung in Höhe von drei Monatsgehältern vereinbart wird. Mit jeder Vertragsverlängerung wird ein zusätzlicher Abfertigungsanspruch von drei Monatsgehältern erworben. Die maximale Abfertigungshöhe wird mit einem Jahresgehalt fixiert.

In Pkt. V ist vereinbart, dass in allen Fällen, die durch den vorliegenden Vorstandsvertrag keine Regelungen gefunden haben und für die die zurückgelegte Dienstzeit maßgeblich ist, Vordienstzeiten in einem Ausmaß angerechnet werden, dass die Vorstandsmitglieder so behandelt werden, als stünden sie seit 01.07.2004 (Hr. Mag. V1) bzw. 10.10.2008 (Hr. Dr. V2) im Dienst der Gesellschaft.

Andere Vereinbarungen betreffend Abfertigungen oder Berücksichtigung von Vordienstzeiten bestehen nicht.

Für diese freiwilligen Abfertigungszusagen wurden Abfertigungsrückstellungen gem. § 14 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gebildet. Diese wurden erstmals bereits im Jahr des Abschlusses der Vorstandsverträge sowohl unternehmensrechtlich als auch steuerlich im Ausmaß von drei Monatsgehältern (steuerlich mit 45% dieser Ansprüche) dotiert.

Die erstmalige Bildung bereits im Jahr der Zusage wurde von der steuerlichen Vertretung im Rahmen der Besprechung am 30.01.2018 damit begründet, dass sich diese aufgrund der Berücksichtigung der Vordienstzeiten aus Pkt. V der Verträge ergibt.

Prüferfeststellung / Rechtliche Würdigung:

Gem. § 14 Abs. 1 EStG kann eine Abfertigungsrückstellung für bestehende fiktive Abfertigungsansprüche gebildet werden. Fiktive Abfertigungsansprüche gem. § 14 Abs 1 Z. 3 EStG sind solche, die bei Auflösung des Dienst- bzw. Anstellungsverhältnisses an Arbeitnehmer oder andere Personen auf Grund schriftlicher und rechtsverbindlicher Zusagen zu leisten sind, wenn der Gesamtbetrag der zugesagten Abfertigung einer gesetzlichen oder dem Dienst- bzw. Anstellungsverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet ist, wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können. Die erstmalige Bildung der Rückstellung ist - unter der Voraussetzung, dass der Gesamtbetrag der zugesagten Abfertigung einer gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungsregelung entspricht - erst zulässig, wenn der Anspruchsberechtigte die erforderliche Anwartschaftszeit im Betrieb erfüllt hat. Eine Berücksichtigung vor diesem Zeitpunkt (zB im Jahr der Zusage ohne Anrechnung von Vordienstzeiten) ist nicht möglich.

Freiwillige Abfertigungszusagen sind nach den ErlRV zum BudgBG 2003 von der Bildung einer Rückstellung ausgeschlossen, wenn sie zusätzlich zu einer bestehenden gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigung getätigt werden. Vertragliche Abfertigungszusagen berechtigen nur dann zur Rückstellungsbildung gem. § 14 Abs. 1 Z. 3 EStG, wenn der Gesamtbetrag der zugesagten Abfertigung einer gesetzlichen (z.B. § 23 AngG) oder einer entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet ist. Nach herrschender Lehre bezieht sich diese Beschränkung auf die für die Berechnung der Abfertigung heranzuziehenden Vervielfacher und nicht auf die Höhe der Monatsgehälter. Die Vervielfacher müssen jenen entsprechen, die sich - unter der Möglichkeit der Anrechnung von Vordienstzeiten - bspw. aus dem AngG oder aus einem günstigeren Kollektivvertrag ergeben.

Doralt vertritt darüber hinaus die Rechtsansicht (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn Komm. zum EStG 1988 (Rz. 14 zu § 14 EStG 12. Lfg, 09/2008- unverändert in der aktuellen Auflage 19. Lfg 04/2017), dass eine steuerliche Abfertigungsrückstellung ausgeschlossen ist, wenn der Arbeitgeber eine Abfertigung gewährt und zusätzlich Beiträge in die BV-Kassa einzahlt, da in diesem Fall die Abfertigungsvereinbarung einer gesetzlichen Abfertigung nicht vergleichbar ist und insoweit keine Rückstellung gerechtfertigt ist (mit Verweis auf verfassungsrechtliche Bedenken).

Von der steuerlichen Vertretung wurde zu dieser Rechtsansicht eingewendet, dass nach Mühlehner in Hofstätter/Reichel EStG 1988 (Stand 01/2015) § 14 Abs. 1 Z. 3 EStG insbesondere Personen erfasst, denen weder ein Gesetz (AngG) noch ein Kollektivvertrag Abfertigungsansprüche einräumt, wie dies auf Vorstände einer AG zutrifft. Umfasst sind nach Mühlehner aber auch klassische Arbeitnehmer, deren Dienstverhältnis nach dem 31.12.2002 begonnen hat, sodass ihnen nach dem BMSVG keine gesetzliche Abfertigung zusteht, soweit ihnen der Arbeitgeber eine freiwillige Abfertigung zugesagt hat. Auch Kanduth Kristen in Jakom EStG, 10. Aufl, 2017 § 14 und Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke EStG, Stand 01.05.2015 teilen diese Ansicht.

Die zu beurteilenden vertraglichen Abfertigungszusagen entsprechen - unabhängig von der von Doralt vertretenen Rechtsansicht der generellen nicht Vergleichbarkeit von freiwilligen Abfertigungszusagen im Fall von Beitragszahlungen in BV-Kassen - aber auch insoweit nicht den gesetzlichen Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Z. 3 EStG, als die vertraglich vereinbarten Vervielfacher und somit auch die Gesamtbeträge der zugesagten Abfertigungen - jedenfalls zu den prüfungsgegenständlichen Bilanzstichtagen einer gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungsregelung entsprechen. Aus den Verträgen ist nicht ersichtlich, dass betreffend die Abfertigungszusagen für die beiden Vorstandsmitglieder vereinbart ist, dass Vordienstzeiten angerechnet werden. Zutreffenderweise sind daher in den vorgelegten Rückstellungsberechnungen des Unternehmens auch keine Vordienstzeiten berücksichtigt worden.

Folglich wäre auch die erstmalige Bildung der Rückstellung, selbst wenn die Gesamtbeträge der zugesagten Abfertigungen einer gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungsregelung entsprechen, erst zu dem Zeitpunkt zulässig, zu dem die Anspruchsberechtigten die erforderliche Anwartschaftszeit im Betrieb erfüllt haben.

Aus den genannten Gründen ist eine Bildung der Abfertigungsrückstellung gem. § 14 Abs. 1 Z. 3 EStG im Prüfungszeitraum ausgeschlossen.

Zusätzlich ist für Wirtschaftsjahre, die nach dem 01.03.2014 enden zu beachten, dass gem. § 12 Abs 1 Z. 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z. 8 EStG Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 (z.B. freiwillige Abfertigungen) darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6 % zu versteuern sind, steuerlich nicht abzugsfähig sind. Gem. § 67 Abs. 6 Z. 7 EStG ist die begünstigte Besteuerung von derartigen sonstigen Bezügen nur für jene Zeiträume möglich, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV Kassa bestehen.

Von dieser Bestimmung sind die angeführten Abfertigungsrückstellungen für Hrn. Mag. V1 und Hrn. Dr. V2 betroffen. Demnach ist die Dotierung der Abfertigungsrückstellungen für die beiden Vorstandsmitglieder für Wirtschaftsjahre, die nach dem 28.02.2014 beginnen, auch aufgrund dieser Bestimmung ausgeschlossen.

Ziffernmäßige Darstellung:

Abfertigungsrückstellung	Abil. Zurechnung
2012	29.110,66
2013	23.052,50
2014	4.794,40

Daraufhin ergingen am 8.6.2018 neue Feststellungsbescheide Gruppenmitglied für die Jahre 2012 bis 2015.

Mit **Schreiben vom 9.7.2018 wurde Beschwerde** eingebracht und angeführt:

„A Begründung

1 Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Herr Mag. Johann V1 wurde erstmals mit Beschluss des Aufsichtsrates vom 13.12.2011 beginnend mit 1.1.2012 von der ***Bf1*** zum Vorstandsmitglied für drei Jahre bestellt. Die Vertragsdauer des Vorstandsmitgliedes wurde je mit Beschlüssen des Aufsichtsrates verlängert und dauert bis dato fort.

Herr Dr. Johann V2 wurde mit Beschluss des Aufsichtsrates 14.5.2013 beginnend mit 14.5.2013 von der ***Bf1*** zum Vorstandsmitglied für drei Jahre bestellt. Durch Verlängerungen besteht seine Funktion bis dato fort.

Die Vorstandsverträge wurden schriftlich abgefasst und laufen auf die Dauer der Bestellung zum Vorstandsmitglied der Gesellschaft und werden durch den Abschluss neuerlicher Vorstandsverträge verlängert, falls die Wiederbestellung zum Vorstandsmitglied erfolgt.

In beiden Vorstandsverträgen ist im Pkt. VIII. „Abfertigung“ festgehalten, dass die Vertragsverhältnisse dem System Abfertigung Neu unterliegen. Weiters wurde mit den Vorstandsmitgliedern Mag. V1 und Dr. V2 jeweils in deren Erstbestellungsverträgen vereinbart, dass sie bei Nichtverlängerung des Vorstandsvertrages eine Abfertigung in der Höhe von drei Monatsgehältern erhalten. Mit jeder Verlängerung des Vorstandsvertrages wird ein Abfertigungsanspruch in Höhe von drei Monatsgehältern zusätzlich erworben.

Die maximale Höhe der Abfertigung beträgt bei beiden ein Jahresgehalt. Beide Vorstandsverträge regeln in Pkt. V. die Vordienstzeiten wie folgt: „In allen Fällen, die durch den Vorstandsvertrag keine Regelung gefunden haben und für die die zurückgelegte Dienstzeit maßgeblich ist, werden den Vorstandsmitgliedern Vordienstzeiten in einem Ausmaß angerechnet, als stünden sie seit dem 1.7.2004 (Mag. V1) bzw 10.10.2008 (Dr. V2) im Dienst der Gesellschaft.“

Für die freiwilligen Abfertigungszusagen wurden Abfertigungsrückstellungen gem § 14 Abs 1 Z 3 EStG gebildet. Diese wurden erstmals bereits im Jahr des Abschlusses der Vorstandsverträge sowohl unternehmensrechtlich als auch steuerlich im Ausmaß von drei Monatsgehältern dotiert. Für den steuerlichen Bilanzansatz wurden dabei gemäß § 14 Abs 1 EStG 45% der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche rückgestellt.

2 Prüfungsfeststellungen der Prüfungsorgane der Finanzverwaltung

Die angefochtenen Bescheide stützen sich im Wesentlichen auf die Prüfungsfeststellungen der Außenprüfung (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs 1 BAO anlässlich der Außenprüfung bei ***Bf1*** am 30.1.2018, ABNr. 1234).

Die wesentlichsten Punkte lassen sich wie folgt zusammenfassen:

2.1 Die Bildung von Abfertigungsrückstellungen gem § 14 Abs 1 Z 3 EStG ist nicht zulässig

Gem § 14 Abs 1 EStG kann eine Abfertigungsrückstellung für bestehende fiktive Abfertigungsansprüche gebildet werden. Fiktive Abfertigungsansprüche gem § 14 Abs 1 Z 3 EStG sind solche, die bei Auflösung des Dienst- bzw Anstellungsverhältnisses an Arbeitnehmer oder andere Personen auf Grund schriftlicher und rechtsverbindlicher Zusagen zu leisten sind, wenn der Gesamtbetrag der zugesagten Abfertigung einer gesetzlichen oder dem Dienst-bzw. Anstellungsverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet ist, wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können.

Freiwillige Abfertigungszusagen seien nach den ErlRV zum BudBG 2003 von der Bildung einer Rückstellung ausgeschlossen, wenn sie zusätzlich zu einer bestehenden gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigung getätigt werden.

Die angefochtenen Bescheide stützen sich auf die Rechtsansicht Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Komm. zum EStG 1988, Rz 14 zu § 14 EStG 12. Lfg, 09/2008. Demnach sei die steuerliche Abfertigungsrückstellung ausgeschlossen, wenn der Arbeitgeber eine Abfertigung gewährt und zusätzlich Beiträge in die Betriebliche Vorsorgekasse einzahlt, da in diesem Fall die Abfertigungsvereinbarung einer gesetzlichen Abfertigung nicht vergleichbar sei und insoweit keine Rückstellung gerechtfertigt ist.

Die gegenständlichen Abfertigungen würden nach Ansicht der Finanzverwaltung den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 daher nicht entsprechen.

2.2 Keine Anrechnung von Vordienstzeiten

Die gesetzlichen Voraussetzungen des § 14 Abs 1 Z 3 EStG 1988 seien nach Ansicht der Finanzverwaltung - neben obig genannten Ausführungen - auch deswegen nicht erfüllt, als die vertraglich vereinbarten Vervielfacher und somit auch die Gesamtbeträge der zugesagten Abfertigungen - jedenfalls zu den prüfungsgegenständlichen Bilanzstichtagen - nicht einer gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungsregelung entsprechen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung wurden hinsichtlich der Abfertigungszusagen keine Vordienstzeiten angerechnet.

2.3 Keine Abzugsfähigkeit gem § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG

Zusätzlich sei für Wirtschaftsjahre, die nach dem 1.3.2014 enden, zu beachten, dass gem § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 EStG (zB freiwillige Abfertigungen) darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6 % zu versteuern sind, steuerlich nicht abzugsfähig sind. Gem § 67 Abs 6 Z 7 EStG sei die begünstigte Besteuerung von derartigen sonstigen Bezügen nur für jene Zeiträume möglich, für die keine Anwartschaften gegenüber einer Betrieblichen Vorsorgekasse bestehen.

Die gegenständlichen Abfertigungsrückstellungen seien nach Ansicht der Finanzverwaltung von dieser Bestimmung betroffen, weshalb für Wirtschaftsjahre, die nach dem 28.2.2014 beginnen, eine Dotierung der Abfertigungsrückstellungen ausgeschlossen sei. Im gegenständlichen Fall ist davon im Prüfungszeitraum lediglich das Wirtschafts- und Veranlagungsjahr 2015 betroffen.

3 Rechtliche Würdigung

3.1 Rückstellungsfähigkeit nach § 14 Abs 1 Z 3 EStG

Mit dem BudgetbegleitG 2003 BGBl I 2003/71 wurde in § 14 Abs 1 Z 3 EStG explizit die Möglichkeit zur Bildung von Rückstellungen für schriftliche und rechtsverbindliche Abfertigungszusagen an Arbeitnehmer und anderen Personen geschaffen.

Anlassfall war, dass nach der zuvor geltenden Gesetzeslage eine Bildung Rückstellungen für derartige Ansprüche nach § 14 EStG nach dessen klarem Wortlaut ausgeschlossen war. Nach einer Beschwerde an den VfGH hat dieser in seinem Erkenntnis VfGH B1609/01 vom 11.12.2002 entschieden, dass der Ausschluss von Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen von Vorstandsmitgliedern einer Aktiengesellschaft gleichheitswidrig ist.

Nach Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (58. Lfg Jänner 2015), § 14, Rz 4.1 umfasst § 14 Abs 1 Z 3 EStG Personen, denen weder ein Gesetz (AngG) noch ein Kollektivvertrag Abfertigungsansprüche einräumt. Das sind einerseits Personen, die nicht unter das Arbeitsrecht fallen, wie die Vorstände von Aktiengesellschaften mit freiwilligen Abfertigungszusagen. Andererseits sind das aber auch jene Personen, deren Dienstverhältnis nach dem 31. 12. 2002 begonnen hat (Fußnote: Gem § 46 Abs 1 BMSVG ist das BMSVG auf Arbeitsverhältnisse anzuwenden, deren vertraglich vereinbarter Beginn nach dem 31. Dezember 2002 liegt.), sodass ihnen nach den Bestimmungen des BMSVG keine gesetzliche Abfertigung zusteht, soweit ihnen der Arbeitgeber freiwillig Abfertigungen zugesagt hat.

Ebenso stellen Kanduth-Kristen in Jakom 2018, § 14 Tz 8 und Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 14 (Stand 1.5.2015), Rz 5, klar: Freiwillige Abfertigungszusagen an Arbeitnehmer, die unter das BMSVG fallen, sind von § 14 Abs 1 Z 3 EStG umfasst.

Dem Gesetzgeber kann nicht der Wille unterstellt werden, für Arbeitnehmer, die dem System Abfertigung Neu unterliegen, eine Rückstellungsbildung für eine rechtsvertraglich eingeräumte Abfertigung auszuschließen. In diesem Fall hätte die Aufnahme der Arbeitnehmer in die neu geschaffene Z 3 keinen Anwendungsbereich.

Dem Verweis der Behörde auf Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Komm. zum EStG 1988, Rz 14 zu § 14 EStG 12. Lfg, 09/2008 ist entgegenzuhalten, dass sich sämtliche spätere

Literaturmeinungen der Auffassung von Doralt nicht angeschlossen haben (siehe obige Nachweise).

§ 14 Abs 1 Z 3 EStG ist aus diesen Gründen anwendbar und eine Bildung von Abfertigungsrückstellungen zulässig.

3.2 Keine Anrechnung von Vordienstzeiten

Die Bildung einer Abfertigungsrückstellung nach § 14 Abs 1 EStG ist aufgrund schriftlicher und rechtsverbindlicher Zusagen an Arbeitnehmer und andere Personen, wenn der Gesamtbetrag der zugesagten Abfertigung einer gesetzlichen oder dem Dienst- bzw Anstellungsverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet ist, wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können, zulässig (vgl Rz 3330 EStR 2000). Das bedeutet, dass der für die Berechnung der Abfertigung auf das Monatsentgelt angewandte Vervielfacher dem entsprechen muss, der sich aus dem Gesetz ergibt. Eine Anrechnung von Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) kann gemäß § 14 Abs 1 Z 3 EStG 1988 auch bei arbeitsrechtlichen "Nicht-Dienstnehmern", wie etwa Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft (vgl Rz 3331 und 3334 EStR 2000) erfolgen.

Zur Feststellung der Finanzverwaltung, dass hinsichtlich der Abfertigungszusagen keine Vordienstzeitenanrechnung vereinbart wurde, ist wie folgt festzuhalten:

Der Punkt V. „Vordienstzeiten“ der gegenständlichen Vorstandsverträge (siehe Anlagen) regelt ausdrücklich und klar die Anrechnung von Vordienstzeiten. Demnach sind für alle Fälle, für die durch den Vorstandsvertrag nichts Anderes geregelt wurde, für die zurückgelegte Dienstzeit der 1.7.2004 (Mag. V1) bzw der 10.10.2008 (Dr. V2) maßgeblich.

Im Punkt VIII. über die „Abfertigung“ findet sich keine von diesem in Pkt. V. normierten Grundsatz abweichende Regelung betreffend der Anrechnung von Vordienstzeiten, dh es liegt ein Fall vor, „für den durch den Vorstandsvertrag nichts Anderes geregelt wurde“.

Diese Anwendung der Regelungen zur Vordienstzeitenanrechnung entspricht auch eindeutig und offenkundig dem Ziel der beiden Vertragsparteien (Vorstandsmitglied und Gesellschaft). Denn gerade die Anrechnung von Vordienstzeiten bei der Zusage freiwilliger Abfertigungen ist ein wichtiger und üblicher Eckpfeiler dieses Vorsorgesystems. Dies drückt sich auch in der ausdrücklichen Zulässigkeit der Vordienstzeitenanrechnung bei der Steuerbegünstigung nach § 67 Abs 6 EStG aus. Die Nichtanrechnung von Vordienstzeiten für freiwillige Abfertigungen wäre geradezu unüblich. Nach § 23 Abs 1 AngG gebührt Arbeitnehmern bei einer Dienstzeit von über fünf Dienstjahren eine Abfertigung iHv drei Monatsentgelten. Unter Berücksichtigung der laut Vorstandsvertrag anzurechnenden Vordienstzeiten ist bei beiden Vorständen zum Ende der Vorstandsperiode die Dienstzeit von fünf Jahren erfüllt. Die Abfertigungsansprüche der

Vorstände betragen unter vertragsgemäßer Anrechnung der Vordienstzeiten im Zeitpunkt der Beendigung des Vorstandsvertrages ebenfalls jeweils drei Monatsgehälter.

Gem § 14 Abs 1 EStG hat die Gesellschaft 45% der fiktiven Abfertigungsansprüche zu den jeweiligen Bilanzstichtagen im Prüfungszeitraum, nämlich die jeweiligen drei Monatsgehälter rückgestellt.

Dem Einwand, dass in den vorgelegten Rückstellungsberechnungen des Unternehmens auch keine Vordienstzeiten berücksichtigt wurden, ist entgegenzuhalten, dass unternehmensrechtlich der Anspruch auf die Abfertigung stets vom Ende des Vorstandsvertrages auf den Bilanzstichtag abgezinst und steuerlich entsprechend § 14 Abs 1 EStG 45 % des fiktiven Anspruches zum Bilanzstichtag, der sich aus der Anrechnung der vertraglich vereinbarten Vordienstzeiten ergibt, rückgestellt wurde.

3.3 Keine Abzugsfähigkeit gem § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG

Eine Tatbestandsvoraussetzung des § 20 Abs 1 Z 8 EStG iVm § 12 Abs 1 Z 8 KStG ist, dass die Aufwendungen für jene Entgelte angefallen sind, die beim Empfänger sonstige Bezüge iSd § 67 Abs 6 EStG darstellen und nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind. Die gegenständlichen Abfertigungen stellen jedoch keine sonstigen Bezüge nach § 67 Abs 6 EStG bei den jeweiligen Vorstandsmitgliedern dar.

Nach § 67 Abs 6 Z 7 EStG liegen Entgelte iSd § 67 Abs 6 EStG nur für Zeiträume vor, für die keine Anwartschaften gegenüber einer Betrieblichen Vorsorgekasse bestehen. Im Prüfungszeitraum bestanden solche Ansprüche aber unstrittig.

Für Schuster in SKW 22/2014, 975, bedeutet dies in systematischer Zusammenschau, dass gemäß § 67 Abs 6 iVm dessen Z 7 EStG somit für Abfertigung-Neu-Fälle keine sonstigen Bezüge gem § 67 Abs 6 leg. cit. vorliegen können und damit das Abzugsverbot nur für Aufwendungen für Abfertigungszahlungen an Personen, die dem alten Abfertigungssystem unterliegen, anzuwenden ist.

Ebenso fassen Heffermann und Jann in ÖStZ 6/2016, Art.Nr. 200, zusammen, dass sich das Abzugsverbot nur auf freiwillige Abfertigungen bezieht, soweit sie bei Beendigung von dem Regime „Abfertigung Alt“ unterliegenden Verträgen gezahlt werden.

Auch Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel vertreten in SWK 20-21/2014, 921, die Auffassung, dass nur „alte“ Dienstverträge von der Regelung des § 67 Abs 6 EStG erfasst sind. Im Hinblick auf Vorstandsmitglieder von Aktiengesellschaften kann der § 67 Abs 6 EStG für das Vorliegen einer Aufwendung nach § 20 Abs 1 Z 8 EStG also nur dann in Frage kommen, wenn zum 31.12.2007 (Fußnote: Durch die Novelle im Jahr 2007, BGBl. I Nr 102/2007, wurden auch Vorstandsmitglieder - mit einigen Anpassungen - ab 1. 1. 2008 in das System der Abfertigung „Neu“ einbezogen.) bereits ein Vorstandsvertrag bestand, in dem überdies vertragliche

Abfertigungsansprüche geregelt sind (§ 73 Abs 7 BMSVG). Andernfalls ist die Anwendbarkeit des § 67 Abs 6 EStG (und damit § 20 Abs 1 Z 8 EStG) überhaupt ausgeschlossen.

4 Zusammenfassung

Nach überwiegender Literaturansicht sind Abfertigungszusagen an Vorstände nach § 14 Abs 1 Z 3 EStG rückstellungsfähig. Das gilt auch für Zusagen an Vorstände, die dem neuen Abfertigungssystem unterliegen. Vordienstzeiten wurden vertraglich angerechnet.

Das Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 8 KStG für Aufwendungen für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 EStG darstellen, soweit diese nicht mit dem Steuersatz von 6 % zu versteuern sind, ist nicht anwendbar. § 67 Abs 6 EStG gilt nur für Personen, die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse haben. Unstrittig ist für die Abfertigungszahlungen an die beiden Vorstände § 67 Abs 6 EStG nicht anwendbar.

Die Abzugsfähigkeit für die Dotierung der Abfertigungsrückstellung ist aus diesen Gründen zu Unrecht aberkannt worden.“

Auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung wurde verzichtet, weshalb die Beschwerde innerhalb der 3-monatsfrist ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung am 4. September 2018 an das Bundesfinanzgericht vorgelegt wurde.

In der Folge langte eine **Replik auf die Beschwerdevorlage vom 23.10.2018** ein und führte die Bf. aus:

„1. Nichtanerkennung der Rückstellung gemäß § 14 Abs 1 Z 3 EStG mangels grundsätzlicher Vergleichbarkeit: Das Finanzamt vertritt weiterhin die Rechtsansicht, dass eine Abfertigungsvereinbarung einer gesetzlichen Abfertigung nicht vergleichbar ist und daher keine Rückstellung gerechtfertigt ist, wenn ein Arbeitgeber einer Person eine freiwillige Abfertigung gewährt, für den er zugleich Beiträge in die Betriebliche Vorsorgekasse einbezahlt. Das Finanzamt beruft sich dabei auf die Einzelfallmeinung von Doralt in Doralt/Kirchmayr/Zorn, Kommentar zum EStG 12. Lfg (September 2008). Auf die gegenlautende herrschende Auffassung in der Literatur haben wir in unserer Stellungnahme vom 9.7.2018 verwiesen. Weiters möchten wir begründen, weshalb der herrschenden Auffassung in der Literatur Recht zu geben ist. Nach § 14 Abs 1 Z 3 EStG können Abfertigungsrückstellungen gebildet werden für Abfertigungen, „die an Arbeitnehmer oder andere Personen auf Grund schriftlicher und rechtsverbindlicher Zusagen, wenn der Gesamtbetrag der zugesagten Abfertigung einer gesetzlichen oder dem Dienst- bzw. Anstellungsverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet ist, wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können.“ § 14 Abs 1 Z 3 EStG wurde in Reaktion auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes in das österreichische EStG aufgenommen, da die Nichtanerkennung von Abfertigungsrückstellungen, die auf

einzelvertraglichen Vereinbarungen beruhen, dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen. Der VfGH sah keine sachliche Rechtfertigung, warum steuerwirksame Rückstellungen von deren Rechtsgrundlage abhängen sollen. Entscheidend kann vielmehr nur sein, ob der Unternehmer grundsätzlich zu leisten verpflichtet ist (VfGH 11.12.2002, B 1609/01). Mit rechtsverbindlichen und unwiderruflichen Abfertigungszusagen belohnen Arbeitgeber ihre Arbeitnehmer und arbeitnehmerähnliche Personen für langjährige Dienste und erreichen eine Bindung der Personen an das Unternehmen, da in der Regel ein Anspruch auf die Abfertigung nur besteht, wenn das Beschäftigungsverhältnis nicht vorzeitig vom Arbeitnehmer selbst beendet wird. Gerade so eine Belohnungs- und Bindungswirkung ist beim Vorsorgesystem des BMSVG aber nicht vorgesehen. Würde man wie das Finanzamt in diesem Fall § 14 Abs 1 Z 3 EStG so auslegen, dass für Arbeitnehmer nie eine freiwillige Abfertigung mit steuerlicher Wirkung rückgestellt werden kann, weil Arbeitnehmer immer einen Abfertigungsanspruch haben (entweder nach § 23 AngG oder nach dem BMSVG), hätte die Aufnahme der Arbeitnehmer in diese Gesetzesbestimmung überhaupt keinen Anwendungsbereich. Dies kann uE nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen.

2. Nichtanerkennung der Rückstellung aufgrund fehlender Anrechnung von Vordienstzeiten bzw mangels Vergleichbarkeit mit gesetzlichen bzw kollektivvertraglichen Regelungen zur Vordienstzeitenanrechnung: Das Finanzamt vertritt die Rechtsansicht, dass die im gegenständlichen Fall zugesagte Abfertigung nicht „einer gesetzlichen oder dem Dienst- bzw. Anstellungsverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet ist“. Dazu werden folgende Gründe angeführt, zu denen wir wie folgt Stellung nehmen möchten:

- Zu den einzelnen Bilanzstichtagen (31.12.2012, 31.12.2013, 31.12.2014 und 31.12.2015 bestand (noch) kein fiktiver Abfertigungsanspruch, da der Vertrag keine Bestimmungen über einen Auszahlungsanspruch bei vorzeitiger Auflösung des Vorstandsvertrages normiert. Das Finanzamt würdigt mit dieser Argumentation nicht, dass es sich bei einem Vorstandsvertrag eben nicht um ein Dienstverhältnis handelt, das jederzeit durch Kündigung gelöst werden kann. Vorstandsverträge sind auf eine Dauer von bis zu 5 Jahren vereinbart und die Gesellschaft hat keine rechtlich durchsetzbare Möglichkeit den Vertrag ohne wichtigen Grund vorzeitig zu beenden. Soll der Vertrag dennoch vorzeitig beendet werden, hat dies im Einvernehmen zwischen Vorstand und Gesellschaft zu erfolgen, wobei dieses Einvernehmen in der Praxis dergestalt ist, dass alle Ansprüche, die dem Vorstand bis zur Beendigung des Vertrages durch Zeitablauf zugekommen wären, gewährt werden. Der Bezahlung der Abfertigung hätte sich die ***Bf1*** ab der Zusage nicht mehr einseitig entziehen können. Folgt man der Auffassung des Finanzamtes, wären Abfertigungszusagen an Vorstände nie rückstellungsfähig, da Abfertigungen für Vorstände aus den besonderen Umständen des Vertrages heraus immer an das Ende der Vorstandsperiode geknüpft sein müssen. Bis zum Ende des Vorstandsmandats gibt es nie einen „fiktiven Abfertigungsanspruch“.

- Die zu den zukünftigen Stichtagen, zu denen ein Anspruch auf eine vertragliche Abfertigung entstehen kann (nämlich jeweils zum Ende einer Vorstandsperiode), zustehenden Vervielfacher decken sich nicht in jedem Fall mit den Vervielfachern, die echten Arbeitnehmern nach § 23 AngG zustehen würden. Es war daher nicht der Wille der Vertragspartner eine Abfertigung nach § 23 AngG nachzubilden. Ziel der Vertragsparteien war es, eine Abfertigung zuzusagen, die die Belohnungs- und Bindungsfunktion einer gesetzlichen Abfertigung nach § 23 AngG widerspiegelt. Zudem war es den Vertragsparteien wichtig, dass die Vorstandsmitglieder Herr V1 und Herr V2 gegenüber den damaligen anderen Vorständen im System „Abfertigung alt“ nicht benachteiligt werden. Wie bei der gesetzlichen Abfertigung sollte die freiwillige Abfertigung nicht zustehen, wenn der Vorstandsvertrag durch den Vorstand selbst vorzeitig beendet wird. Da eine Beendigung des Vorstandsvertrages durch die Gesellschaft nur mit Ende des Vorstandsvertrages rechtlich durchgesetzt werden kann, war logischerweise auch nur für diese Zeitpunkte eine Auszahlung vorgesehen. Die freiwillige Abfertigung war einer gesetzlichen Abfertigung nach § 23 AngG nachempfunden im Umstand, dass sich die Höhe der Abfertigung zum einen am letzten Bezug des Vorstandes orientierte und sich zum anderen in Abhängigkeit von der Dienstzugehörigkeit (inkl Vordienstzeiten als Dienstnehmer in der Abk.-Gruppe) schrittweise erhöhte („Vervielfacher“). Letztlich sollte sich am Ende der beruflichen Laufbahn nach 4 Vorstandsperioden eine Abfertigungshöhe ergeben, die vergleichbar ist mit dem höchsten Abfertigungsbetrag für Arbeitnehmer nach 25 Dienstjahren. Zum Beispiel ergäbe sich bei Herrn V1 im Jahr 2016 (nach 12 Jahren) ein Anspruch auf 3 Monatsgehälter, bei einer Verlängerung um 3 Jahre (nach 15 Jahren) 6 Monatsgehälter und bei einer angenommenen Verlängerung um jeweils 5 Jahre (nach 20 Jahren und 25 Jahren) ein Anspruch auf 9 und 12 Monatsgehälter. Dies entspricht fast genau den Vervielfachern, die auch für Arbeitnehmer gelten. Besonderes Anliegen war den Vertragsparteien die Gleichbehandlung beider Vorstände und eine klare Anreizfunktion einer Vorstandsvertragsverlängerung. Es wurde als unsachliche Differenzierung angesehen, wenn zum selben Beendigungszeitpunkt eine Abfertigung in unterschiedlicher Höhe zugestanden hätte. Die Anreizfunktion einer Vorstandsverlängerung wäre zudem nicht gegeben gewesen, wenn sich durch eine Vertragsverlängerung keine Erhöhung der Abfertigung ergeben hätte, weil die Staffelung nach § 23 AngG zufällig noch keinen Sprung vorgesehen hätte. Es ist nach Ansicht der Berufungswerberin nicht sachgemäß, die Rückstellung für eine Abfertigungszusage zur Gänze zu versagen, nur weil die Vertragspartner im Rahmen ihrer Vertragsautonomie eine wirtschaftlich und betrieblich sinnvolle Vereinbarung treffen, die zufällig zu einzelnen Stichtagen leicht abweicht von einer Abfertigung nach § 23 AngG.

3. Keine Abzugsfähigkeit gemäß § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG: § 20 Abs 1 Z 8 EStG lautet: „Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 EStG darstellen,...“ Diese Formulierung unterscheidet sich ganz wesentlich zB von der Formulierung in § 41 Abs 4 lit b FLAG, wonach „die in § 67 Abs 3 und 6 EStG genannten Bezüge“ nicht der Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag unterliegen. Während es mit

der Formulierung in zweitgenannter Gesetzesbestimmung tatbestandsmäßig um die Eigenschaft der Zahlung geht (Zahlungen, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen), kommt es nach § 20 Abs 1 Z 8 EStG darauf an, ob auf die Zahlungen § 67 Abs 6 EStG anzuwenden ist. Da bei Vorständen, die dem BMSVG unterliegen, freiwillige Abfertigungen gerade keine Bezüge nach § 67 Abs 6 EStG darstellen, ist § 20 Abs 1 Z 8 EStG auf diese Zahlungen nicht anwendbar. Das Finanzamt verweist in seiner Begründung auf Lehner, in Bergmann/Bieber, KStG, § 12 Tz 68. Dazu soll festgehalten werden, dass Lehner ausdrücklich daran zweifelt, ob § 20 Abs 1 Z 8 EStG auch für „Abfertigung neu“- Fälle gilt. Den von Lehner zitierten Literaturverweis, in dem die Autorin sich gegen ein Abzugsverbot für diese Fälle ausgesprochen hat, wird in der Stellungnahme des Finanzamts ebenso ausgelassen (siehe Kunesch in PV-Info 4/2014, 14) wie auch die in unserer Beschwerde vom 9.7.2018 angeführten Literaturstellen (Schuster in SKW 22/2014, 975; Heffermann und Jann in ÖStZ 6/2016, Art.Nr. 200). Aus den oben angeführten Gründen ändert die Beschwerdevorlage des Finanzamts Ort vom 4.9.2018 nichts an der in der Beschwerde vom 9.7.2018 dargelegten Beschwerdebegründung. Wir beantragen daher, der Beschwerde vom 9.7.2018 vollinhaltlich stattzugeben.“

Mit **Bescheid vom 11. Juli 2018** wurde ein Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2016 erlassen, der den Ergebnissen der Betriebsprüfung folgte.

Mit Schreiben vom 2.8.2018 wurde eine Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2016 eingereicht, die im Wesentlichen der Beschwerde betreffend die Vorjahre entspricht.

Nach abweisender Beschwerdevorentscheidung vom 26.11.2018 wurde am 29.12.2018 ein Vorlageantrag gestellt.

Diese Beschwerde wurde am 4. Oktober 2019 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. (RV/5101398/2019).

Im **Vorlagebericht vom 4. Oktober 2019** wurde ausgeführt: „Stellungnahme: Das Finanzamt Ort beantragt die Abweisung der Beschwerde und damit die Nichtanerkennung der ab 2012 erstmals dotierten Rückstellung für freiwillige Abfertigungszusagen an die Vorstandsmitglieder Hr. Mag. V1 und Hr. Dr. V2 bzw. alternativ die Nichtanerkennung des Aufwandes aus der Dotation der Rückstellungen 2012 -2014 mangels Vergleichbarkeit der Vervielfacher (Vordienstzeitenanrechnung) und aufgrund § 12 Abs 1 Z 8 KStG für Wirtschaftsjahre, die nach dem 01.03.2014 enden.

Dazu verweist das Finanzamt Ort grundsätzlich auf die Ausführungen in der Niederschrift und dem BP-Bericht, insbesondere TZ5. Diesen Ausführungen schließt sich das Finanzamt Ort vollinhaltlich an.

Zusätzlich wird jedoch noch folgendes ausgeführt:

1 Nichtanerkennung der Rückstellung gem. § 14 Abs 1 Z 3 EStG mangels grundsätzlicher Vergleichbarkeit

Die in der Beschwerdeschrift angeführten Literaturmeinungen, wonach § 14 Abs 1 Z 3 EStG auch auf Personen, deren Dienstverhältnis nach dem 31.12.2002 begonnen hat, anzuwenden sei, wenn diesen freiwillige Abfertigungen zugesagt werden, wurden bereits im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens vorgebracht und entsprechend gewürdigt.

Die mit dem BudgBG 2003 neu geschaffene Z 3 des § 14 Abs 1 EStG eröffnet nach den ErlRV zum BudgBG 2003 "den Zugang zur Bildung von Abfertigungsrückstellungen für Abfertigungszusagen an Vorstandsmitglieder und zwar in der Weise, dass Abfertigungszusagen, die sich in vergleichbarem Ausmaß zu einer gesetzlichen oder dem Dienst- bzw. Anstellungsverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung bewegen, zur Rückstellungsbildung berechtigen, wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können. Ausgeschlossen wären (weiterhin) einzelvertragliche Abfertigungszusagen, die zusätzlich zu einer bestehenden gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigung getätigt werden."

Das mit dem BMVG (seit 01.01.2008 BMSVG) eingeführte System der "Abfertigung neu" stellt eine gesetzliche Abfertigung dar (vgl. § 14 BMSVG). Abgesehen von Übergangs- und Ausnahmebestimmungen gem. § 46 und § 48 BMSVG gelten für Arbeitsverhältnisse, deren Beginn nach dem 01.01.2003 vereinbart wurde, ausschließlich die Regelungen des BMSVG.

Gem. § 73 Abs 7 BMSVG sind ab dem 01.01.2008 abgeschlossene freie Dienstverhältnisse mit Vorstandsmitgliedern (§ 1 Abs 1a BMSVG) in das "Abfertigungssystem neu" einbezogen.

Für Dienstverhältnisse, die unter den Anwendungsbereich des BMSVG fallen, hat der Dienstgeber einen monatlichen Beitrag von 1,53 % des Bruttolohns an eine BV-Kasse einzuzahlen.

Nach den ErlRV zum BudgBG 2003 soll die steuerwirksame Bildung von Rückstellungen für freiwillige Abfertigungszusagen dann ausgeschlossen sein, wenn bzw. soweit diese zusätzlich zu gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungsansprüchen ausgesprochen werden. Den ErlRV ist nicht zu entnehmen, dass dieser Ausschluss lediglich solche freiwillige Abfertigungszusagen umfassen soll, die zusätzlich zu gesetzlichen Abfertigungsansprüchen nach dem "Abfertigungssystem alt" gewährt werden, nicht aber solche, die zusätzlich zur gesetzlichen Abfertigung nach dem BMSVG-System gewährt werden.

Der Leistungsanspruch des Dienstnehmers nach BMSVG stellt eine gesetzliche Abfertigung dar, auch wenn der unmittelbare Leistungsanspruch des Dienstnehmers nicht gegenüber dem Arbeitgeber, sondern gegenüber der BV-Kassa besteht. Für den Anspruch des Dienstnehmers

hat der Dienstgeber aufzukommen. Das Finanzamt Ort vertritt daher, ebenso wie die Betriebsprüfung, weiterhin die von Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG 12. Lfg (September 2008 - unverändert in der aktuellen 19. Lfg 04/2017) § 14 Rz 14 geäußerte Rechtsansicht, wonach eine Abfertigungsvereinbarung einer gesetzlichen Abfertigung nicht vergleichbar ist und daher insoweit keine Rückstellung rechtfertigt, als von einem Arbeitgeber eine freiwillige Abfertigung gewährt und außerdem für den Arbeitnehmer Beiträge in die BV-Kasse einbezahlt werden.

II Nichtanerkennung der Rückstellung aufgrund fehlender Anrechnung von Vordienstzeiten bzw. mangels Vergleichbarkeit mit gesetzlichen bzw. kollektivvertraglichen Regelungen zur Vordienstzeitenanrechnung

In der Beschwerdeschrift wird vorgebracht, dass gem. § 14 Abs 1 Z 3 EStG ausdrücklich Vordienstzeiten angerechnet werden können und in beiden Vorstandsverträgen (Pkt. V) vereinbart ist, dass für alle Bereiche, für die hinsichtlich der Anrechnung von Vordienstzeiten keine abweichenden Regelungen getroffen werden, der fiktive Beginn des Dienstverhältnisses für Hrn. Mag. V1 mit 1.7.2004 und für Hrn. Dr. V2 mit 10.10.2008 maßgeblich ist.

Da in Pkt. VIII der beiden Verträge keine abweichende Regelung getroffen wurde, gilt der jeweilige fiktive Dienstbeginn auch für die Berechnung der freiwilligen Abfertigungen. Demnach entsprechen die den Berechnungen zugrunde gelegten Vervielfacher von drei Monatsentgelten bereits ab dem ersten Jahr der Zusage den gesetzlichen Bestimmungen, die sich aus der vergleichweisen Anwendung des § 23 Abs 1 AngG ergeben.

Gem. § 23 Abs 1 AngG gebührt bei einer Dienstzeit von fünf Jahren eine Abfertigung von drei Monatsgehältern.

Die Abfertigungsansprüche der Vorstandsmitglieder betragen im Zeitpunkt der Beendigung der Vorstandsverträge ebenso jeweils drei Monatsgehälter, weil unter Berücksichtigung der anzurechnenden Vordienstzeiten die Dienstzeit von fünf Jahren bei beiden Vorstandsmitgliedern erfüllt ist.

Die grundsätzliche Möglichkeit der Anrechnung von Beschäftigungszeiten als Vordienstzeiten bei arbeitsrechtlichen „Nicht-Dienstnehmern“, soweit diese Zeiten als Dienstnehmer oder als abfertigungsberechtigter „Nicht-Dienstnehmer“ (nach § 14 Abs 1 Z 3 EStG) abgeleistet wurden, ist unstrittig.

Voraussetzung für die steuerliche Bildung einer Abfertigungsrückstellung ist gem. § 14 Abs 1 EStG, dass am Bilanzstichtag fiktive Abfertigungsansprüche bestehen. Fiktive Abfertigungsansprüche sind jene, die bei Auflösung des Dienst- bzw. Anstellungsverhältnisses zum jeweiligen Bilanzstichtag unter Berücksichtigung angerechneter Vordienstzeiten bezahlt werden müssten.

Keine Rückstellungsbildung mit steuerlicher Wirkung ist folglich für Abfertigungszusagen möglich, für die an den betreffenden Stichtagen bei Auflösung des Dienst- oder Arbeitsvertrages (noch) keine Abfertigung zustehen würde.

Bemessungsgrundlage ist der fiktive Abfertigungsanspruch zum jeweiligen Bilanzstichtag. Dieser bestimmt sich einerseits aufgrund des am Bilanzstichtag bestehenden Entgeltsanspruches und andererseits aus dem die Abfertigung bestimmenden Vervielfachers, der sich aus der zurückgelegten Dienstzeit einschließlich angerechneter Vordienstzeiten ergibt. Der gesetzlich oder kollektivvertraglich vorgesehene Vervielfacher ist ein zwingender Bemessungsgrundlagenteil. Für die Ermittlung des Vervielfachers sind alle Zeiten, die in unmittelbar vorausgegangenen Dienstverhältnissen zum selben Dienstgeber zurückgelegt wurden, zu berücksichtigen. Im Fall einer vertraglich vereinbarten Anrechnung von Vordienstzeiten werden Abfertigungsansprüche steuerwirksam, die den gesetzlichen bzw. kollektivvertraglichen Abfertigungsansprüchen dem Ausmaß nach entsprechen, die aber ganz oder zum Teil auf einer freiwilligen Anrechnung von Vordienstzeiten durch den Arbeitgeber beruhen. [vgl. Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 14 Rz 5 und 6, Stand 1.5.2015, rdb.at]

Auch nach Mühlehner in Hofstätter/Reichel, EStG 1988 - Kommentar (58. Lfg 2015), § 14 EStG Rz 4.1 muss der Gesamtbetrag der zugesagten Abfertigung einer gesetzlichen (vgl § 23 AngG) oder dem Dienst- bzw Anstellungsverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet sein. Die für die Berechnung der Abfertigung heranzuziehenden Vervielfacher müssen jenen entsprechen, die sich unter der Möglichkeit der Anrechnung von Vordienstzeiten aus dem AngG oder aus einem günstigeren Kollektivvertrag ergeben.

Erfolgt eine Vordienstzeitenanrechnung, so sind die auf Grund der Vordienstzeitenanrechnung gestiegenen Abfertigungsansprüche bei Bildung der Abfertigungsrückstellung zwingend zu berücksichtigen; ein Wahlrecht besteht nicht (VwGH 6.12.1983, 83/14/1961).

In Bezug auf diesen Beschwerdepunkt waren im Rahmen der Betriebsprüfung folgende Aspekte zu würdigen:

- a) Ist in den Vorstandsverträgen – wie in der Beschwerdeschrift angeführt - eine Anrechnung von Vordienstzeiten für die Ermittlung des zustehenden Anspruches auf freiwillige Abfertigung vereinbart.
- b) Zutreffendenfalls, entsprechen die getroffenen Vereinbarungen den gesetzlichen Voraussetzungen bzw. sind die daraus resultierenden Ansprüche mit gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungsansprüchen vergleichbar.

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist das Finanzamt sowie die Betriebsprüfung zum Schluss gekommen, dass beides aus folgenden Gründen nicht zutrifft:

I. Aus den vorgelegten Berechnungen geht nur hervor, dass zu allen beschwerdegegenständlichen Bilanzstichtagen das maßgebliche Entgelt mit dem Faktor drei (vgl. Pkt. VIII der Vorstandsverträge) multipliziert wurde. Eine Anrechnung der Vordienstzeiten iSd Pkt. V der Verträge ist aus diesen Berechnungen nicht ersichtlich. Alleine die Anwendung des Faktors "drei" für die Berechnung der fiktiven Abfertigungsansprüche bereits ab dem ersten Jahr der Zusage ist kein Nachweis für die behauptete Anrechnung von Vordienstzeiten.

In den Vorstandsverträgen ist ein Zusammenhang der vereinbarten Vervielfacher mit den individuellen Vordienstzeiten (Pkt. V) nicht erkennbar. Der Abfertigungsanspruch beträgt drei Monatsgehälter im Fall der Nichtverlängerung des Vorstandsvertrages und erhöht sich mit jeder Verlängerung des Vorstandvertrages um jeweils drei weitere Monatsgehälter ohne Berücksichtigung der Zeiten, die sich aufgrund des fiktiven Beginns des Dienstverhältnisses ergeben würden.

Offensichtlich ist, dass das Ausmaß des Anspruches auf die freiwillige Abfertigung nicht von den Regelungen in Pkt. V (fiktiver Dienstbeginn) abhängig ist. Auch stehen die vertraglichen Vervielfacher mit den in § 23 Abs 1 AngG angeführten Vervielfacher bzw. Dienstjahren in keinem Zusammenhang.

Diese Schlussfolgerung stützt sich auch auf folgende Überlegungen:

Die Beschwerdeführerin geht offenbar von der analogen Anwendbarkeit der Bestimmungen des § 23 Abs 1 AngG aus und kommt demnach zum Ergebnis, dass bereits am jeweils ersten Bilanzstichtag nach der Zusage unter Anrechnung der Vordienstzeiten lt. Pkt. V eine Dienstzeit von fünf Jahren zu berücksichtigen ist und folglich ein Abfertigungsanspruch von drei Monatsentgelten zusteht.

Allerdings hätte Hr. Mag. V1 iSd § 23 Abs 1 AngG bereits zum 31.12.2014 und zum 31.12.2015 einen Abfertigungsanspruch iHd Vierfachen des monatlichen Entgeltes, da seine Dienstzeit einschließlich Vordienstzeiten zu diesen Bilanzstichtagen mehr als 10 Jahre beträgt.

Im Übrigen sind gem. Pkt. XI Abs 4 der gegenständlichen Verträge die Bestimmungen des AngG in der jeweils gültigen Fassung nur dann anzuwenden, wenn im Vertrag nichts Besonderes vereinbart ist oder in Zweifelsfällen. Weder das eine noch das andere liegt im gegenständlichen Fall vor, da im Pkt. VIII die Vervielfacher eindeutig geregelt sind.

Geht man bei der Ermittlung der Vervielfacher unter Berücksichtigung des fiktiven Dienstbeginns lt. Pkt. V der Verträge nicht von der Anwendbarkeit des § 23 Abs 1 AngG aus, müssten die Vervielfacher entsprechend den Vereinbarungen in Pkt. VIII so ermittelt werden, als wären die Vorstandsverträge bereits (mehrmals) verlängert worden. Darauf gibt es in den vorgelegten Berechnungen keine Hinweise und würde eine solche auch zu

Abfertigungsansprüchen führen, die nicht mit gesetzlichen bzw. kollektivvertraglichen Abfertigungen vergleichbar sind.

Eine Berücksichtigung von freiwilligen Vordienstzeiten in dem Sinn, dass die Vervielfacher von der Anrechnung der Vordienstzeiten unbeeinflusst und nur von der tatsächlich in der Vorstandsfunktion erbrachten Dienstzeit abhängig sind, gleichzeitig aber dem Anspruchsberechtigten eine Abfertigung bereits im Jahr der erstmaligen Zusage sofort in der vertraglich zugesagten Höhe zusteht, ist aus den vorliegenden Vorstandsverträgen nicht ableitbar. Wesentlich ist aber, dass eine solche Vereinbarung nicht mit den gesetzlichen bzw. kollektivvertraglichen Abfertigungsbestimmungen betreffend Vordienstzeitenanrechnung vergleichbar ist und folglich auch nicht § 14 Abs 1 Z. 3 EStG entspricht.

II. Vergleicht man die sich ergebenden Vervielfacher aufgrund der Verträge mit den Vervielfachern gem. § 23 Abs 1 AngG, zeigt sich, dass diese Vervielfacher - unabhängig vom Ausmaß und Modus einer Vordienstzeitenanrechnung - zu den einzelnen Bilanzstichtagen nur zufällig den gesetzlichen Vervielfachern entsprechen.

Bei Fortführung der dreijährigen Funktionsperioden erreichen die fiktiven Ansprüche bereits nach 12 Jahren das 12 fache des Monatsentgeltes. Würden ab der nächsten Bestellung die Funktionsperioden auf 5 Jahre verlängert werden, würde der maximale Anspruch nach 16 Jahren erreicht werden. Bei beiden Varianten liegt zu den Bilanzstichtagen das Ausmaß der Abfertigungsansprüche zumeist über dem Ausmaß, das sich aus den gesetzlichen Ansprüchen ergibt.

Vergleich Dienstjahre/Funktionsperioden/Vervielfacher

Dienstjahre §23 Abs. 1 AngG Vervielfacher Monatsentgelt

3 Jahre 2

5 Jahre 3

10 Jahre 4

15 Jahre 6

20 Jahre 9

25 Jahre 12

Funktionsperioden 3 jährig Vervielfacher Monatsentgelt

3 Jahre 3

6 Jahre 6

9 Jahre 9

12 Jahre 12

15 Jahre 12

18 Jahre 12

Seite 9 von 10

Funktionsperioden 3/5 jährigVervielfacher Monatsentgelt

3 Jahre 3

6 Jahre 6

11 Jahre 9

16 Jahre 12

21 Jahre 12

26 Jahre 12

Neben diesen Aspekten ist auch grundsätzlich zu untersuchen, unter welchen Bedingungen der Anspruch auf die freiwillige Abfertigungszusage entsteht und ob demnach zu den beschwerdegegenständlichen Bilanzstichtagen ein fiktiver Abfertigungsanspruch iSd § 14 Abs 1 EStG gegeben ist.

Wie bereits oben erwähnt, sind fiktive Abfertigungsansprüche solche, die bei Auflösung des Dienst- bzw. Anstellungsverhältnisses zum jeweiligen Bilanzstichtag unter Berücksichtigung angerechneter Vordienstzeiten bezahlt werden müssten. Anders als bspw. § 23 Abs 1 AngG, wonach bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung unter bestimmten Umständen und abhängig von der Dauer des Dienstverhältnisses zusteht, ist in den beiden Vorstandsverträgen vereinbart, dass der Anspruch auf die freiwillige Abfertigung erst zusteht, wenn nach Ablauf einer Bestellungsperiode der Vorstandsvertrag nicht mehr verlängert wird.

Bei einer vorzeitigen Auflösung der Verträge vor dem Ende der Funktionsperiode ist kein Anspruch auf die freiwillige Abfertigung vorgesehen. Pkt. VI Abs 2 der Verträge sieht vor, dass bei einer nicht vom Vorstandsmitglied verschuldeten Verhinderung an der Dienstleistung vor Ablauf der geltenden Funktionsperiode, insbesondere der nicht verschuldeten Abberufung unter Verzicht auf die weitere Dienstleistung, der Anspruch auf das Entgelt gemäß Pkt. II solange aufrecht bleibt, als die Funktionsperiode gedauert hätte. Ein Anspruch auf die freiwillige Abfertigung ist - ebenso wie im Todesfall - nicht vereinbart. In diesen Fällen kommen

offensichtlich ausschließlich die gesetzlichen Abfertigungsansprüche nach dem BMSVG zur Anwendung.

Folglich bestehen aber zu den beschwerdegegenständlichen Bilanzstichtagen noch keine fiktiven Abfertigungsansprüche iSd § 14 Abs 1 EStG, da nach dem Gesetzeswortlaut darunter ausschließlich solche zu verstehen sind, die bei Auflösung des Dienst- bzw. Anstellungsverhältnisses zum jeweiligen Bilanzstichtag bezahlt werden müssten.

3 Keine Abzugsfähigkeit gem. § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG

In der Beschwerdeschrift wird unter Bezugnahme auf Literaturmeinungen die Ansicht vertreten, dass § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG im beschwerdegegenständlichen Fall dem Grunde nach nicht anwendbar ist, weil nach § 67 Abs 6 Z 7 EStG für Zeiträume, für die Anwartschaften gegenüber BV-Kassen bestehen, keine Entgelte iSd § 67 Abs 6 EStG vorliegen und somit das Abzugsverbot nur für Aufwendungen für freiwillige Abfertigungszahlungen an Personen, die dem Abfertigungssystem "alt" unterliegen, wirke. Im gegenständlichen Fall bestehen unstrittig Ansprüche gegenüber BV-Kassen iSd BMSVG.

Diese von Teilen des Schrifttums vertretene Auslegung, dass das Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen an Mitarbeiter, die auch Ansprüche nach dem BMSVG erworben haben, zur Gänze nicht anwendbar ist, wird vom Finanzamt nicht geteilt.

Nach den ErlRV zum AbgÄG 2014 (RV 24 BlgNR XXV GP) zu § 20 Abs 1 Z 8 EStG sollen Auszahlungen einem Abzugsverbot unterliegen, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 EStG darstellen (z.B. freiwillige Abfertigungen und Abfindungen von ausstehenden Entgeltsansprüchen). Dieses Abzugsverbot soll aber nur insoweit greifen, als diese Auszahlungen beim Empfänger nicht dem Steuersatz von 6% unterliegen und korrespondiert somit mit der Einschränkung der Begünstigung in § 67 Abs 6 EStG.

M. Lehner in Bergmann/Bieber, KStG, § 12 Tz 68 kommt unter Verweis auf weitere Literatur zum Schluss, dass auch freiwillige Abfertigungen an Dienstnehmer im System "Abfertigung Neu" sonstige Bezüge iSd § 67 Abs 6 EStG darstellen, die nach § 67 Abs 6 Z 7 EStG nicht der begünstigten Besteuerung unterliegen und daher – dem Zweck des Abzugsverbotes folgend – gem. § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG vom Abzugsverbot umfasst sind (vgl. Pfau/Lachmayer, taxlex 2014, 328 f; Lachmayer, SWK 2015, 316; Shubshizky, SWK 2014, 454; D. Aigner/G. Kofler/Moshammer/Tumpel, SWK 2014, 911 f). Pfau/Lachmayer (taxlex 2014, 328 f) führen dazu aus, dass der Verweis in § 20 Abs 1 Z 8 EStG auf Bezüge nach § 67 Abs 6 EStG aufgrund der Formulierung des § 67 Abs 6 Z 7 EStG nicht zu einer gänzlichen Unanwendbarkeit des Abzugsverbotes führt. Gem. § 67 Abs 6 Z 7 EStG "[gelten] die vorstehenden Bestimmungen betreffend freiwillige Abfertigungen [...] nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber BV-Kassen bestehen." Solche freiwilligen Abfertigungen stellen demnach sonstige

Bezüge gem. § 67 Abs 6 EStG dar, unterliegen aber niemals dem begünstigten Steuersatz von 6% und fallen folglich vollständig unter das Abzugsverbot gem. § 12 Abs 1 Z 8 KStG.

Differenzierend, aber im Ergebnis zum gleichen Schluss kommen auch D. Aigner/G. Kofler/Moshammer/Tumpel, SWK 2014, 911 f. Die Frage, ob freiwillige Abfertigungen von (freien) Dienstverhältnissen, die dem BMSVG unterliegen, vom Abzugsverbot dem § 20 Abs 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs 1 Z 8 KStG überhaupt betroffen sein können, müsse bejaht werden, wenn man davon ausgeht, dass die temporale Einschränkung des § 67 Abs 6 Z 7 EStG lediglich bedeutet, dass freiwillige Abfertigungen bei Personen im System der Abfertigung „neu“ zwar u. a. nicht mit dem festen Steuersatz von 6 % zu versteuern sind, nichtsdestoweniger aber weiterhin dem Grunde nach „sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 darstellen“ und daher dem Abzugsverbot unterliegen.

Die Rz 1087h der LStR 2002, die in ihrer ursprünglichen Fassung von Teilen der Literatur als Argument gegen die Anwendbarkeit des Abzugsverbotes gem. § 12 Abs 1 Z 8 KStG bei Dienstverhältnissen, die dem BMSVG unterliegen, angeführt wird, wurde mit Wartungserlass 2015 klarstellend geändert. Demnach ist die Begünstigung des § 67 Abs 6 auf Dienstverhältnisse nach dem neuen Abfertigungssystem nicht mehr anzuwenden. Es handelt sich aber dennoch um sonstige Bezüge iSd § 67 Abs 6 EStG (in diesem Sinn auch VwGH 01.09.2015, 2012/15/0122).

Zusammenfassung:

Aus angeführten Gründen sind die beiden vertraglich zugesagten Abfertigungen bereits dem Grunde nach nicht mit einer gesetzlichen oder dem Dienst- bzw. Anstellungsverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung vergleichbar und erfüllen daher nicht die Voraussetzungen gem. § 14 Abs 1 Z 3 EStG.

Eine Anrechnung von Vordienstzeiten in der Art und Weise, dass diese einer gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Vordienstzeitenanrechnung vergleichbar ist, liegt nicht vor.

Sollten die beschwerdegegenständlichen freiwilligen Abfertigungszusagen dem Grunde nach als den Bestimmungen des § 14 Abs 1 Z 3 EStG entsprechend anerkannt werden, ist aber zu berücksichtigen, dass eine steuerliche Abfertigungsrückstellungsbildung erst dann zulässig ist, wenn die erforderlichen anspruchsbegründenden Dienstjahre zum jeweiligen Bilanzstichtag erbracht sind. Das Ausmaß der fiktiven Abfertigungsansprüche zu den einzelnen Bilanzstichtagen muss dabei gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungsansprüchen entsprechen.

In diesem Fall ist aus den in Pkt. 3 angeführten Gründen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 28.2.2014 enden, das Abzugsverbot gem. § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm der Übergangsregelung gem. § 124b Z 254 EStG anzuwenden.

Es wird beantragt die Beschwerden abzuweisen.“

In der Folge wurde seitens der **verfahrensführenden Richterin mit 8. März 2022 ein Beschluss** ausgefertigt und den Parteien die Möglichkeit eingeräumt zu dem unstrittigen Sachverhalt nochmals Stellung zu nehmen.

Die Bf. teilte durch ihren steuerlichen Vertreter daraufhin mit, dass der Sachverhalt richtig wiedergegeben worden sei mit der Einschränkung, dass der Vorstandsvertrag von Dr. V2 per 31.12.2019 nicht mehr aufrecht gewesen sei.

Die Amtspartei teilte mit Schreiben vom 24. März 2022 mit: „Der im Beschluss zusammengefasst dargestellte Sachverhalt entspricht dem Ermittlungsergebnis der für die Jahre 2012 bis 2015 durchgeführten Betriebsprüfung und der Ergänzung im Vorlagebericht vom 4. September 2019. Neuere Erkenntnisse zum beschwerdegegenständlichen Sachverhalt sind dem Finanzamt für Großbetriebe nicht bekannt geworden.

Die von Doralt vertretene Rechtsansicht, wonach eine Abfertigungsvereinbarung, mit der der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Abfertigung gewährt und er für diesen Arbeitnehmer außerdem Beiträge in die BV-Kasse einbezahlt, einer gesetzlichen Abfertigung nicht vergleichbar ist und daher insoweit keine Rückstellung iSd § 14 Abs. 1 Z 3 EStG rechtfertigt, wird auch vom Finanzamt für Großbetriebe weiterhin vertreten. Diese Rechtsansicht wird im Übrigen von Doralt unverändert in der - mit 21. Lieferung, Stand 1.1.2020 - überarbeiteten Fassung seiner Kommentierung zu § 14 EStG vertreten.

Sollte die Beschwerde nicht mangels Vorliegen der Voraussetzungen gem. § 14 Abs. 1 Z 3 EStG abgewiesen werden, wird vorbehaltlich des Ausgangs des beim VfGH anhängigen Gesetzesprüfungsverfahrens des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG idF BGBl. I 13/2014 darauf hingewiesen, dass gegebenenfalls notwendige betragliche Adaptierungen iSd VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013 vom Finanzamt noch nicht ermittelt worden sind.“

In der Folge teilte die Abgabenbehörde mit, die Jahre ab 2016 seien in Prüfung und würden sich Feststellungen ergeben, die das Jahr 2016 betreffen. Die Jahre bis 2015 werden demnach mit diesem Erkenntnis entschieden, das Jahr 2016 (vorgelegt am 4. Oktober 2019 zu RV/5101398/2019) wird gemeinsam mit dem noch vorzulegenden Beschwerden betreffend die Jahre 2017 folgende entschieden.

Mit Schreiben vom 25.11.2024 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgenommen. Der Antrag auf Entscheidung durch den Senat blieb aufrecht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt steht unstrittig fest:

- 1) Mag. V1 wurde von der ***Bf1*** erstmals mit Wirkung 01.01.2012 als Mitglied des Vorstandes bestellt. Der Vorstandsvertrag wurde mit 14.05.2013 um drei Jahre verlängert.
- 2) Dr. V2 wurde mit 14.05.2013 als Mitglied des Vorstandes bestellt. Dieser Vertrag hat beginnend mit diesem Datum eine Laufzeit von 3 Jahre. Der Vorstandsvertrag wurde im Jahr 2018 beendet und war mit 31.12.2019 nicht mehr aufrecht.

Die Verträge laufen auf die Dauer der Bestellung zum Vorstandsmitglied. Sie verlängern sich, falls eine Wiederbestellung zum Vorstandsmitglied erfolgt, unter den gleichen Bedingungen auf die Dauer der weiteren Bestellung.

In beiden Vorstandsverträgen ist im Pkt. VIII vereinbart, dass das Vertragsverhältnis dem System der Abfertigung neu unterliegt und ungeachtet dessen im Fall der Nichtverlängerung des Vorstandvertrages eine freiwillige Abfertigung in Höhe von drei Monatsgehältern vereinbart wird. Mit jeder Vertragsverlängerung wird ein zusätzlicher Abfertigungsanspruch von drei Monatsgehältern erworben. Die maximale Abfertigungshöhe wird mit einem Jahresgehalt fixiert.

In Pkt. V ist vereinbart, dass in allen Fällen, die durch den vorliegenden Vorstandsvertrag keine Regelungen gefunden haben und für die die zurückgelegte Dienstzeit maßgeblich ist, Vordienstzeiten in einem Ausmaß angerechnet werden, dass die Vorstandsmitglieder so behandelt werden, als stünden sie seit 01.07.2004 (Mag. V1) bzw. 10.10.2008 (Dr. V2) im Dienst der Gesellschaft. Anderen Vereinbarungen betreffend Abfertigungen oder Berücksichtigung von Vordienstzeiten bestehen nicht.

Für diese freiwilligen Abfertigungszusagen wurden Abfertigungsrückstellungen gem. § 14 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gebildet.

Dies bereits im Jahr des Abschlusses der Vorstandsverträge im Ausmaß von drei Monatsgehältern (steuerlich mit 45% dieser Ansprüche).

Begründet wurde dies damit, dass sich die Rückstellung aufgrund der Berücksichtigung der Vordienstzeiten aus Pkt. V der Verträge ergibt.

Die beiden Vorstände haben somit einen Anspruch nach dem System der Abfertigung neu und andererseits einen Abfertigungsanspruch, dessen Höhe sich an der Vertragslaufzeit bemisst, gegenüber der ***Bf1***.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt wurde mit Beschluss vom 8.3.2022 vorgehalten und wurde die Richtigkeit des festgestellten Sachverhalts von beiden Parteien bestätigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 9 EStG 1988

(1) Rückstellungen können nur gebildet werden für

1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

(2) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder sind nach § 14 zu bilden.

§ 14 Abs. 1 EStG 1988 in der bis 29.7.2013 geltenden Fassung lautet:

„§ 14.

(1) Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2001 enden, kann eine Abfertigungsrückstellung im Ausmaß bis zu 47,5%, für die folgenden Wirtschaftsjahre eine solche bis zu 45% der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche gebildet werden. Fiktive Abfertigungsansprüche sind jene, die bei Auflösung des Dienst- bzw. Anstellungsverhältnisses bezahlt werden müßten

1. an Arbeitnehmer als Abfertigung auf Grund

- gesetzlicher Anordnung oder

-eines Kollektivvertrages,

wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können,

2. an andere Personen auf Grund gesetzlicher Anordnung,

3. an Arbeitnehmer oder andere Personen auf Grund schriftlicher und rechtsverbindlicher Zusagen, wenn der Gesamtbetrag der zugesagten Abfertigung einer gesetzlichen oder dem Dienst- bzw. Anstellungsverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet ist, wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können.

Die Abfertigungsrückstellung kann insoweit bis zu 60% der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche gebildet werden, als die Arbeitnehmer oder anderen Personen, an die die Abfertigungen bei Auflösung des Dienstverhältnisses bezahlt werden müßten, am Bilanzstichtag das 50. Lebensjahr vollendet haben.“

Von 30.7.2013 bis 31.12.2015 hatte § 14 Abs. 1 EStG folgende Fassung: „§ 14.

(1) Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2001 enden, kann eine Abfertigungsrückstellung im Ausmaß bis zu 47,5%, für die folgenden Wirtschaftsjahre eine solche bis zu 45% der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche gebildet werden. Fiktive Abfertigungsansprüche sind jene, die bei Auflösung des Dienst- bzw. Anstellungsverhältnisses bezahlt werden müßten

1. an Arbeitnehmer als Abfertigung auf Grund

– gesetzlicher Anordnung oder

- eines Kollektivvertrages,

wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können,

2. an andere Personen auf Grund gesetzlicher Anordnung,

3. an Arbeitnehmer oder andere Personen auf Grund schriftlicher und rechtsverbindlicher Zusagen, wenn der Gesamtbetrag der zugesagten Abfertigung einer gesetzlichen oder dem Dienst- bzw. Anstellungsverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet ist, wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können.

Die Abfertigungsrückstellung kann insoweit bis zu 60% der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche gebildet werden, als die Arbeitnehmer oder anderen Personen,

an die die Abfertigungen bei Auflösung des Dienstverhältnisses bezahlt werden müßten, am Bilanzstichtag das 50. Lebensjahr vollendet haben.“

§ 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 (in der ab 1.3.2014 gültigen Fassung) 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.“

Allgemeines zur Abfertigungsrückstellung für Vorstandsmitglieder:

Bis einschließlich 2003 wurde die Bildung von Abfertigungsrückstellungen für Vorstände seitens des BMF versagt, da keine arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisse vorliegen würden.

Im Erkenntnis vom 11.12.2002, B 1609/01, hat der VfGH ausgesprochen, dass Abfertigungszusagen für Vorstände zwar nicht nach § 14 EStG, aber nach § 9 EStG gebildet werden können.

Eine Abfertigungsrückstellung aufgrund schriftlicher Zusagen war nämlich ursprünglich nicht im § 14 EStG enthalten und wurde erst nach einem Erkenntnis des VfGH, wonach Abfertigungszusagen an Vorstandsmitglieder zur Bildung von Abfertigungsrückstellungen berechtigen (VfGH 11.12.2002, B 1609/01), mit dem BudBG 2003 aufgenommen.

Ebenso wurde nach diesem Erkenntnis in § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 ausdrücklich geregelt, dass Rückstellungen für Abfertigungen ausschließlich nach § 14 EStG gebildet werden dürfen.

Mit 1.7.2002 hat sich das Abfertigungsrecht grundlegend geändert. Seit 1.1.2003 müssen Arbeitgeber für neu eintretende Mitarbeiter einen Betrag von 1,53 % des Bruttolohnes an eine Betriebliche Vorsorgekasse einzahlen. Der Arbeitnehmer hat bei Beendigung seines Arbeits- bzw. Dienstverhältnisses nunmehr Anspruch auf eine Abfertigung gegen die BV-Kasse.

Seit 1.1.2008 sind auch freie Dienstverhältnisse, wie im gegenständlichen Fall von Vorstandsmitgliedern, in diese Mitarbeitervorsorge eingebunden.

Eine Abfertigungsrückstellung ist somit lt. ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nur mehr in jenen Fällen möglich, in denen der Unternehmer aufgrund gesetzlicher Vorschriften, aufgrund von Kollektivverträgen oder aufgrund eines Dienstvertrages selbst verpflichtet ist, Abfertigungen zu bezahlen.

Eine Abfertigungsrückstellung ist nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 14 Abs. 1 Z 3 EStG nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn „der Gesamtbetrag der zugesagten Abfertigung einer

gesetzlichen oder dem Dienst- bzw. Angestelltenverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet ist.“

Dazu wird ausgeführt:

Ist eine Abfertigungsrückstellung überhaupt möglich, wenn ohnehin für das Vorstandsmitglied Zahlungen in die BV-Kasse erfolgen?

Wie bereits oben ausgeführt, ist die Rückstellung nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn „der Gesamtbetrag der zugesagten Abfertigung einer gesetzlichen oder dem Dienst- bzw. Anstellungsverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet ist“ (vgl. § 14 Abs. 1 Z 3). Damit sollen nach den EB zum BudBG 2003 nur „Abfertigungszusagen, die sich in vergleichbarem Ausmaß zu einer gesetzlichen oder dem Dienst- bzw. Anstellungsverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung bewegen“, zur Rückstellungsbildung berechtigen. Ausgeschlossen sind (weiterhin) „einzelvertragliche Abfertigungszusagen, die zusätzlich zu einer bestehenden gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigung getätigt werden“ (EB zum BudBG 2003, SWK 2003, 585).

Der Senat ist der Ansicht, dass das mit dem BMVG (seit 01.01.2008 BMSVG) eingeführte System der "Abfertigung neu" eine gesetzliche Abfertigung darstellt (vgl. § 14 BMSVG). Abgesehen von Übergangs- und Ausnahmegestimmungen gem. § 46 und § 48 BMSVG gelten für Arbeitsverhältnisse, deren Beginn nach dem 01.01.2003 vereinbart wurde, ausschließlich die Regelungen des BMSVG. Für Vorstandsmitglieder gilt dies ab 1.1.2008.

Nach Doralt (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 14, Stand 1.1.2020) ist eine Rückstellungsbildung ausgeschlossen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zugleich eine Abfertigung gewährt und außerdem Beiträge in die BV-Kasse einzahlt, da diesfalls die Abfertigungsvereinbarung einer gesetzlichen Abfertigung nicht vergleichbar sei.

Nach Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) -Kommentar (58. Lfg Jänner 2015), § 14, Rz 4.1, umfasst § 14 Abs. 1 Z 3 EStG Personen, denen weder ein Gesetz (AngG) noch ein Kollektivvertrag Abfertigungsansprüche zuweist. Das sind einerseits Personen, die nicht unter das Arbeitsrecht fallen, wie die Vorstände von Aktiengesellschaften mit freiwilligen Abfertigungszusagen. Andererseits sind das aber auch jene Personen, deren Dienstverhältnis nach dem 31. 12. 2002 begonnen hat, sodass ihnen nach den Bestimmungen des BMSVG keine gesetzliche Abfertigung zusteht, soweit ihnen der Arbeitgeber freiwillig Abfertigungen zugesagt hat.

Ebenso stellen Kanduth-Kristen in Jakob 2018, § 14 Tz 8 und Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 14 (Stand 1.5.2015), Rz 5, klar: Freiwillige

Abfertigungszusagen an Arbeitnehmer, die unter das BMSVG fallen, sind von § 14 Abs 1 Z 3 EStG umfasst.

Nach den Ausführungen der Bf. in der Beschwerde hätte § 14 Abs. 1 Z 3 EStG keinen Anwendungsbereich, wenn man wie Doralt davon ausgeht, dass die Arbeitnehmer, die dem System der Abfertigung Neu unterliegen, von der Rückstellungsbildung für eine vertraglich eingeräumte Abfertigung ausgeschlossen sind.

Der Senat schließt sich der oben dargestellten Ansicht von Doralt an, wonach schon grundsätzlich keine Vergleichbarkeit gegeben ist, wenn auch ein Abfertigungsanspruch nach dem BMSVG besteht.

Mit dem Begriff „Anstellungsverhältnis“ erfasst § 14 zwar alle anderen Personen, denen ebenfalls eine Abfertigung nach Vorbild arbeitsrechtlicher Grundsätze einzelvertraglich zugesagt wird; darunter fallen nicht nur steuerrechtliche Dienstnehmer, wie insbesondere Vorstandsmitglieder von AGs, sondern darüber hinaus alle Beschäftigungsverhältnisse in deren Rahmen eine Abfertigungszusage gewährt wird (insbesondere auch freie Dienstverhältnisse). Allerdings sind davon beispielsweise Vorstandsverträge erfasst, die vor 2008 geschlossen wurden. Es liegt demnach sehr wohl ein Anwendungsbereich der Z 3 vor, bzw. lag im Zeitraum der Gesetzwerdung im Jahr 2003 jedenfalls ein breiter Anwendungsbereich vor.

Die verfassungsrechtlichen Bedenken werden durch den Senat nicht geteilt.

Dieser Bestimmung ist vielmehr der Grundgedanke zu eigen, Abfertigungen, die nicht zwingend sind, sondern individualrechtlich vereinbart werden und damit im Gestaltungsspielraum des Unternehmens liegen, nur mehr beschränkt zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen. Mit dieser Anknüpfung an die Dispositionsmöglichkeiten des Unternehmens hat der Gesetzgeber nach Ansicht des Senates seinen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum nicht überschritten.

Ergänzend wird vom Senat noch darauf hingewiesen, dass auch aus anderen Gründen keine Vergleichbarkeit im Sinne des § 14 Abs. 1 Z. 3 EStG vorliegt.

Wie bereits mehrfach ausgeführt, ist für die Anerkennung der Abfertigungsrückstellung Voraussetzung, dass der Gesamtbetrag der zugesagten Abfertigungen einer gesetzlichen oder dem Dienst- bzw. Anstellungsverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet ist. Eine Anrechnung von Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) kann gemäß § 14 Abs 1 Z 3 EStG 1988 auch bei arbeitsrechtlichen "Nicht-Dienstnehmern", wie etwa Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft (vgl Rz 3331 und 3334 EStR 2000) erfolgen.

Das bedeutet nach Kanduth-Kristen in Jakom 2018, § 14 Tz 8, dass der auf das Monatsentgelt angewandte Vervielfacher dem entsprechen muss, der sich aus Gesetz oder Kollektivvertrag ergibt; eine Begrenzung des Monatsentgelts auf das kollektivvertragliche Entgelt sei damit nicht verbunden. Dies entspricht auch der herrschenden Literaturmeinung.

Erfolgt eine Vordienstzeitenanrechnung, so sind die auf Grund der Vordienstzeitenanrechnung gestiegenen Abfertigungsansprüche bei der Bildung der Abfertigungsrückstellung zwingend zu berücksichtigen; ein Wahlrecht besteht nicht. (VwGH 6.12.1983, 83/14/1961)

Nach den arbeitsrechtlichen Bestimmungen des Angestelltengesetzes steht dem Arbeitnehmer eine Abfertigung gegen den Arbeitgeber dann zu, wenn er nach einer bestimmten Dauer des Dienstverhältnisses gekündigt wird, wenn er mit seinem Arbeitgeber das Dienstverhältnis einvernehmlich löst (§ 23 AngG) oder wenn er wegen Erreichen des Pensionsalters selbst kündigt (§ 23a AngG). Der Abfertigungsanspruch bewegt sich zwischen dem Zweifachen (nach drei Dienstjahren) und dem Zwölffachen (nach 25 Dienstjahren) des monatlichen Entgelts (§ 23 Abs 1 AngG).

Vergleicht man die sich ergebenden Vervielfacher aufgrund der Verträge mit den Vervielfachern gem. § 23 Abs. 1 AngG, zeigt sich, dass diese Vervielfacher - unabhängig vom Ausmaß und Modus einer Vordienstzeitenanrechnung - zu den einzelnen Bilanzstichtagen nur zufällig den gesetzlichen Vervielfachern entsprechen. Der Senat teilt diesbezüglich die Ansicht der Amtspartei.

Die Bf. führt dazu in ihrer Replik vom 23.10.2018 auf den Vorlagebericht aus, dass es Ziel der Vertragsparteien gewesen sei, eine Abfertigung zuzusagen, die die Belohnungs- und Bindungsfunktion einer gesetzlichen Abfertigung nach § 23 AngG widerspiegle. Entscheidend könne nur sein, ob der Unternehmer grundsätzlich zu leisten verpflichtet sei. Dem wird nicht gefolgt.

Bei Fortführung der dreijährigen Funktionsperioden erreichen die fiktiven Ansprüche im konkreten Fall aber bereits nach 12 Jahren das 12fache des Monatsentgeltes. Würden ab der nächsten Bestellung die Funktionsperioden auf 5 Jahre verlängert werden, würde der maximale Anspruch nach 16 Jahren erreicht werden. Bei beiden Varianten liegt zu den Bilanzstichtagen das Ausmaß der Abfertigungsansprüche zumeist über dem Ausmaß, das sich aus den gesetzlichen Ansprüchen ergibt.

Auch aus diesem Grund geht der Senat davon aus, dass keine Vergleichbarkeit vorliegt. Auf die detaillierte Darstellung im Vorlagebericht vom 4. Oktober 2019 wird hingewiesen.

Weitere Begründung für 2015

Liegt eine Abzugsfähigkeit gem. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs. 1 Z 8 EStG vor? (für die betroffenen Wirtschaftsjahre, die nach dem 1.3.2014 enden, somit das Jahr 2015)

In der Beschwerdeschrift wird unter Bezugnahme auf Literaturmeinungen die Ansicht vertreten, dass § 12 Abs. 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs. 1 Z 8 EStG im beschwerdegegenständlichen Fall dem Grunde nach nicht anwendbar ist, weil nach § 67 Abs. 6 Z 7 EStG für Zeiträume, für die Anwartschaften gegenüber BV-Kassen bestehen, keine Entgelte iSd. § 67 Abs. 6 EStG vorliegen

und somit das Abzugsverbot nur für Aufwendungen für freiwillige Abfertigungszahlungen an Personen, die dem Abfertigungssystem "alt" unterliegen, wirke. Im gegenständlichen Fall bestehen unstrittig Ansprüche gegenüber BV-Kassen iSd. BMSVG.

Diese von Teilen des Schrifttums vertretene Auslegung, dass das Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen an Mitarbeiter, die auch Ansprüche nach dem BMSVG erworben haben, zur Gänze nicht anwendbar ist, wird vom Senat nicht geteilt.

Nach den ErlRV zum AbgÄG 2014 (RV 24 BlgNR XXV GP) zu § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sollen Auszahlungen einem Abzugsverbot unterliegen, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 EStG darstellen (z.B. freiwillige Abfertigungen und Abfindungen von ausstehenden Entgeltsansprüchen). Dieses Abzugsverbot soll aber nur insoweit greifen, als diese Auszahlungen beim Empfänger nicht dem Steuersatz von 6% unterliegen und korrespondiert somit mit der Einschränkung der Begünstigung in § 67 Abs. 6 EStG.

M. Lehner in Bergmann/Bieber, KStG, § 12 Tz 68 kommt unter Verweis auf weitere Literatur zum Schluss, dass auch freiwillige Abfertigungen an Dienstnehmer im System "Abfertigung Neu" sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG darstellen, die nach § 67 Abs 6 Z 7 EStG nicht der begünstigten Besteuerung unterliegen und daher – dem Zweck des Abzugsverbotes folgend – gem. § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG vom Abzugsverbot umfasst sind (vgl. Pfau/Lachmayer, taxlex 2014, 328 f; Lachmayer, SWK 2015, 316; Shubshizky, SWK 2014, 454; D. Aigner/G. Kofler/Moshammer/Tumpel, SWK 2014, 911 f). Pfau/Lachmayer (taxlex 2014, 328 f) führen dazu aus, dass der Verweis in § 20 Abs. 1 Z 8 EStG auf Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG aufgrund der Formulierung des § 67 Abs. 6 Z 7 EStG nicht zu einer gänzlichen Unanwendbarkeit des Abzugsverbotes führt. Gem. § 67 Abs. 6 Z 7 EStG "[gelten] die vorstehenden Bestimmungen betreffend freiwillige Abfertigungen [...] nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber BV-Kassen bestehen." Solche freiwilligen Abfertigungen stellen demnach sonstige Bezüge gem. § 67 Abs 6 EStG dar, unterliegen aber niemals dem begünstigten Steuersatz von 6% und fallen folglich vollständig unter das Abzugsverbot gem. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG.

Der Senat vertritt die Ansicht, dass die gegenständlichen Abfertigungszusagen (auch) unter das Abzugsverbot des § 12 Abs.1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs. 1 Z 8 EStG fallen und somit für das Jahr 2015 auch aus diesem Grund eine Rückstellungsbildung ausgeschlossen ist. Die rechnerische Adaptierung lt. Stellungnahme des Finanzamtes vom 24. März 2024 ist nicht notwendig, da der Senat der Ansicht ist, dass ohnehin die Voraussetzungen des § 14 EStG nicht vorliegen.

Die Beschwerde war abzuweisen.

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. Zur Frage, ob grundsätzlich eine Abfertigungsrückstellung möglich ist, wenn ohnehin für das Vorstandsmitglied Zahlungen in die BV-Kasse erfolgen, gibt es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb die Revision zuzulassen war. Ebenso fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Vergleichbarkeit der Abfertigungszusage zu gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Zusagen bzw. dazu, nach welchen Kriterien dieser Vergleich vorzunehmen ist.

Linz, am 10. Dezember 2024