

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1/Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 29. Mai 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 3. Mai 2024 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2021 zur Steuernummer ***Bf-StNr*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

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

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Außenprüfung, Bescheide, Beschwerde

Auf Ebene der Beschwerdeführerin wurde durch das belangte Finanzamt eine Außenprüfung betreffend – unter anderem – Körperschaftsteuer für die Jahre 2019 bis 2021 durchgeführt. Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wird in der – für das gegenständliche Verfahren im Wesentlichen relevanten – Tz. 2 wie folgt ausgeführt:

Tz. 2 Nicht abzugsfähige Aufwendungen gem. § 20 (1) Z 7

In der Mehr-/Weniger Rechnung für das Jahr 2021 wurde in der Kz 9257 „Korrekturen betreffend Entgelte für Arbeits- und Werkleistungen angemerkt:

*„Im Jahr 2021 wurden Aufwendungen für (zukünftige) Zahlungen an ein (ehemaliges) Vorstandsmitglied der ***Bf*** in Höhe von EUR 2.280.000,- für ein Wettbewerbsverbot steuerlich geltend gemacht und nicht gem. § 20 Abs. 1 Z 7 EStG gekürzt.“*

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 KStG dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG nicht abgezogen werden: Z 7: Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen und Aufwandsersätze, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Z 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.

Der Entgeltsbegriff nach § 20 Abs 1 Z 7 EStG ist sehr weit gefasst: Alle Leistungen an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer müssen für die Ermittlung der 500.000,-- Eurogrenze zusammengerechnet werden. Abgangsentschädigungen sind gemeinsam mit den laufenden Entgeltzahlungen in dem Ausmaß vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, in dem diese Zahlungen im Wirtschaftsjahre 500.000,-- übersteigen.

Die Aufwendungen im Jahr 2021 sind daher gem. § 20 Abs. 1 Z 7 EStG um: € 2.280.000,00 zu kürzen.

Im Rahmen des **am 03.05.2024 ergangenen Feststellungsbescheides Gruppenmitglied betreffend das Jahr 2021** wurden die im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen entsprechend erfasst, sodass sich im Vergleich zum Erstbescheid vom 13.02.2023 ein um insgesamt EUR 3.240.294.38 erhöhtes Einkommen des Gruppenmitgliedes für das Jahr 2021 ergibt. Auf die obig zitierte Feststellung entfällt ein Betrag von EUR 2.280.000,00.

Mit **Eingabe der steuerlichen Vertretung** der Beschwerdeführerin **vom 29.05.2024** wurde gegen den obig angeführten Bescheid vom 03.05.2024 **Beschwerde** erhoben. Begründend wurde – auszugsweise – wie folgt ausgeführt:

1. Sachverhalt

[...]

Unsere Beschwerde richtet sich ausschließlich gegen die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen gem. § 20 Abs 1 Z 7 EStG im Ausmaß von EUR 2.280.000,- durch die belangte Behörde im Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2021 (Tz. 2 des Berichtes gem. § 150 BAO).

Dem liegt der folgende Sachverhalt zugrunde: Für ein Vorstandsmitglied wurde am 14.01.2019 ein (neuerlicher) Anstellungsvertrag für den Zeitraum 01.01.2019 bis zum 31.12.2022 abgeschlossen. Mit Vereinbarung vom 07.09.2021 kam es zu einer einvernehmlichen Auflösung dieses Anstellungsvertrags mit Wirkung zum 30.09.2021. Im ursprünglichen Anstellungsvertrag war unter Punkt 3 Abs. 5 (auszugsweise) folgendes festgehalten:

„Nach Auflösung des Dienstverhältnisses dürfen Sie während der Dauer von zwei Jahren selbständig und/oder unselbständig nur mit schriftlicher Zustimmung des Aufsichtsrates der Gesellschaft für ein Konkurrenzunternehmen (...) im In- und Ausland tätig sein. Weiters dürfen Sie sich während dieser Zeit ohne Zustimmung der Gesellschaft auch nicht direkt oder indirekt an einem Unternehmen beteiligen, das im Geschäftszweig der Gesellschaft tätig ist. Für den Fall des Zuwiderhandelns gegen diese Konkurrenzklausel wird zusätzlich zum Anspruch auf Einhaltung des Wettbewerbsverbotes und auf Schadenersatz eine Konventionalstrafe.... vereinbart.“

In der Auflösungsvereinbarung vom 07.09.2021 wurde dieses nachvertragliche Wettbewerbsverbot/Konkurrenzverbot konkretisiert und auch ein Entgelt für die Einhaltung des Konkurrenzverbotes vereinbart (Punkt III. Abs. 2 des Auflösungsvertrags):

„Das Verbot ist bis 30. September 2023 befristet und erstreckt sich auf die in der Anlage ./I zu dieser Vereinbarung genannten Unternehmen. Für die Einhaltung des nachvertraglichen Wettbewerbsverbots gebührt dem Vorstandsmitglied als Gegenleistung eine Entschädigung in Höhe von EUR 2.280.000,- brutto, die in 24 gleichen, monatlich im Nachhinein fälligen Teilbeträgen, beginnend mit Oktober 2021 und endend mit September 2023, an das Vorstandsmitglied ausbezahlt wird.“

Im Jahresabschluss 2021 wurden die Zahlungen bis 31.12.2021 als laufender Aufwand und die noch nicht gezahlten Beträge (21 Monatsbeträge iHv je EUR 95.000,- bzw. gesamt EUR 1.995.000,-) als Rückstellung erfasst.

Der Vollständigkeit halber weisen wir darauf hin, dass in der Rückstellung per 31.12.2021 auch noch Dienstgeber-Lohnnebenkosten von EUR 144.438,- erfasst wurden, die jedenfalls steuerlich abzugsfähig sind und auf die daher in weiterer Folge nicht weiter eingegangen wird.

Da es sich per 31.12.2021 um eine teilweise langfristige Rückstellung handelte, wurde jener Anteil, der erst 2023 zur Auszahlung kommen sollte (ein Betrag von 9 Monatsbeträgen, ds. gesamt EUR 855.000,-) gem. § 9 Abs 5 EStG mit 3,5% abgezinst (vereinfachend auf 2 Jahre). Der abgezinste steuerliche Rückstellungsbetrag per 31.12.2021 betrug daher gesamt EUR 1.938.151,65 (EUR 1.140.000,- Jahresbetrag 2022 plus abgezinster Betrag 2023 iHv EUR 798.151,65) und war somit um EUR 56.848,35 niedriger als die Rückstellung lt. UGB-Abschluss.

*In der Steuererklärung 2021 wurden bei Ermittlung der nicht abzugsfähigen Aufwendungen gem. § 20 Abs 1 Z 7 EStG (Kennzahl 9257) jene Aufwendungen, die auf die Zahlungen für die Einhaltung des Konkurrenzverbots entfielen, nicht berücksichtigt und somit als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe geltend gemacht. In den Beilagen zur Steuererklärung 2021 wurde bei den Erläuterungen zur Kennzahl 9257 der Betrag von EUR 2.280.000,- seitens der ***Bf*** offengelegt und erläutert, dass die Zahlungen nicht für Arbeitsleistungen des Vorstandsmitglieds geleistet werden, sondern nach Beendigung des Dienstverhältnisses für das Unterlassen des Tätigwerdens für bestimmte Konkurrenzunternehmen anfallen. Zudem wurde auf die Abzinsung der Rückstellung in der Kennzahl 9286 der Steuererklärung verwiesen.*

*Insgesamt (unter Berücksichtigung der in Kennzahl 9286 vorgenommenen, oben hergeleiteten steuerlichen Hinzurechnung aufgrund der Abzinsung der Rückstellung iHv EUR 56.848,35) wurden von der ***Bf*** **in der Steuererklärung 2021 Aufwendungen iHv gesamt EUR 2.223.151,65 steuerlich geltend gemacht, die auf die (zum Großteil zukünftigen) Zahlungen für das Konkurrenzverbot entfielen.***

[...]

3. Begründung der Beschwerde wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts

3.1. Nichtanwendbarkeit des Abzugsverbots

[...]

Nach den Gesetzesmaterialien ist Maßstab für die Beurteilung, ob die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs greift, das Entgelt, das für die von einer Person aktuell oder zu einem früheren Zeitpunkt erbrachten Arbeits- oder Werkleistungen geleistet wird (vgl ErlRV 24 BlgNR XXV. GP, 6). Es sind dabei jene Geld- und Sachleistungen erfasst, für die die Arbeits- oder Werkleistung kausal ist (vgl Marchgraber/Plansky in Kofler/Lang/Schuch/Spies/Staringer, WU-KStG3 § 12 Rz 90).

*Bei den streitgegenständlichen Aufwendungen handelt es sich jedoch nicht um Zahlungen, die für die in der Vergangenheit erbrachte Arbeitsleistung des Vorstandsmitglieds geleistet werden. Vielmehr werden die monatlichen Zahlungen ab Oktober 2021 bis September 2023 für die Unterlassung des Tätigwerdens für bestimmte Konkurrenzunternehmen (sowie für die Nichtinvestition in Beteiligungen an Konkurrenzunternehmen) für den Zeitraum nach Beendigung des Dienstverhältnisses des ehemaligen Vorstandsmitglieds geleistet. Es werden somit keine Zahlungen bzw Aufwendungen für (aktive) Arbeitsleistungen getätigt, weshalb die von der ***Bf*** ab Oktober 2021 geleisteten Zahlungen nicht unter den Anwendungsbereich des § 20 Abs 1 Z 7 EStG fallen. Der Anspruch auf die monatliche Vergütung für die Einhaltung des Konkurrenzverbots im Zeitraum 01.10.2021 bis 30.09.2023 entsteht nämlich auch nur dann, wenn das ehemalige Vorstandsmitglied das nachvertragliche Konkurrenzverbot einhält.*

Demnach handelt es sich bei den beschwerdegegenständlichen Zahlungen weder um laufende Lohn-, Gehalts oder Pensionszahlungen, noch um Sonderzahlungen (wie beispielsweise Prämienzahlungen), für die eine erbrachte oder noch zu erbringende Arbeits- oder Werkleistung kausal ist. Es liegt auch keine Abgangsentschädigung vor (wie dies von der belangten Behörde angenommen wurde), weil die Zahlungen nicht deshalb erfolgten, damit das ehemalige Vorstandsmitglied der vorzeitigen Auflösung des Anstellungsvertrages zustimmt, sondern sich nach Beendigung des Anstellungsvertrages zu einem Verhalten verpflichtet hat, um seinem ehemaligen Dienstgeber innerhalb von zwei Jahren durch künftige andere Tätigkeiten keine Konkurrenz zu machen.

Demnach handelt es sich bei den beschwerdegegenständlichen Zahlungen um eine Vergütung für das zukünftige Verhalten des ehemaligen Dienstnehmers. Kausal ist somit eine zukünftige Gegenleistungspflicht (in Form des Unterlassens von Leistungen an vordefinierte Konkurrenzunternehmen sowie für die Nichtinvestitionen in Beteiligungen an Konkurrenzunternehmen). Die gegenständlichen Aufwendungen stehen daher in keinem Zusammenhang mit den während des aufrechten Dienstverhältnisses erbrachten Arbeitsleistungen des ehemaligen Vorstandsmitglieds.

Die mangelnde Kausalität mit dem beendeten Anstellungsverhältnis zeigt sich bereits daran, dass das gegenständliche Konkurrenzverbot keineswegs das Bestehen eines früheren Dienstverhältnisses zur Voraussetzung hat. Ein solches Konkurrenzverbot könnte zB auch mit Lieferanten oder Beratern abgeschlossen werden, um zu vermeiden, dass sie das während der Erbringung von Leistungen erworbene Wissen um ein Unternehmen nicht bei einem Konkurrenten verwerten. Lieferanten oder Berater (die nicht organisatorisch eingebunden sind) fallen jedoch zweifelsohne nicht unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 7 EStG. Solche Zahlungen für ein Wettbewerbsverbot sind steuerlich abzugsfähig. Gleiches gilt im Übrigen auch für Zahlungen für ein Wettbewerbsverbot an ehemalige Aufsichtsratsmitglieder. Demnach ist nicht ersichtlich, warum solche Zahlungen an ehemalige Dienstnehmer unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 7 EStG fallen sollen, weil dies gleichheitswidrig wäre.

Bei den relevanten Aufwendungen handelt sich es daher folglich nicht um Entgeltsbestandteile gem. § 20 Abs 1 Z 7 EStG bzw § 12 Abs 1 Z 8 KStG, weswegen sie für Zwecke der Körperschaftsteuer voll abzugsfähig sind.

Die in der Steuererklärung 2021 geltend gemachten Aufwendungen für (zukünftige) Zahlungen an ein (ehemaliges) Vorstandsmitglied der ***Bf für die Einhaltung eines Wettbewerbsverbots sind somit nicht vom Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 8 KStG umfasst und daher steuerlich abzugsfähig.***

3.2. Nichtberücksichtigung der erfolgten Abzinsung

Die belangte Behörde hat zudem bei der von ihr getroffenen Feststellung iHv EUR 2.280.000,- übersehen, dass für die per 31.12.2021 gebildete Rückstellung für die Konkurrenzverbotszahlungen in der Steuererklärung 2021 eine Abzinsung iHv EUR 56.848,35 als positive MWR in der Kennzahl 9286 erfasst war, weshalb insoweit jedenfalls eine Rechtswidrigkeit des Inhalts des bekämpften Bescheids vom 03.05.2024 vorliegt. Der gesamte im Veranlagungsjahr 2021 steuerlich geltend gemachte Aufwand iZm der Konkurrenzentschädigung hat nur EUR 2.223.151,65 betragen.

3.3. In eventu: Berücksichtigung der auf zwei Jahre verteilten Zahlungen bei Anwendung des Abzugsverbots

Überdies handelt es sich bei den gegenständlichen Aufwendungen um solche, die nicht in Form einer Einmalzahlung an das ehemalige Vorstandsmitglied erfolgten, sondern über einen insgesamt zweijährigen Zeitraum (Oktober 2021 bis September 2023) monatlich gezahlt wurden. Selbst im Falle einer – von der ***Bf*** bestrittenen – Qualifizierung als Aufwand bzw. Entgelt gem. § 20 Abs 1 Z 7 EStG im Sinne einer Abgangsentschädigung – wäre uE für Zwecke der Beurteilung des Abzugsverbots ein eigener Betrachtungszeitraum für Beurteilung der TEUR 500-Grenze relevant (vgl. Geringer/Stückler, BFG zur verteilten Berücksichtigung von Abfindungszahlungen im Kontext des Abzugsverbots für Managergehälter, taxlex 2022/11, die im Fall einer Ratenzahlung eine Rückstellungsbildung im Ausmaß der steuerlichen Abzugsfähigkeit der zukünftig zu leistenden Entgelte als zulässig erachten, da das BFG in seinem Erkenntnis RV/6100284/2018 bisher nur Einmalzahlungen beurteilt hat), nämlich der Zeitraum Oktober 2021 bis September 2023, ds zwei volle Jahre. Da bei der Berechnung der in der Steuererklärung 2021 vorgenommenen Kürzung iSd § 20 Abs 1 Z 7 EStG iVm § 12 Abs 1 Z 8 KStG für das betroffene Vorstandsmitglied nur ein (aliquoter) abzugsfähiger Betrag von TEUR 375 (Zeitraum Jänner bis September 2021) von der ***Bf*** angesetzt wurde, wären die Zahlungen für das Konkurrenzverbot von Oktober bis Dezember 2021 iHv TEUR 285 noch jedenfalls im Ausmaß von EUR 125 steuerlich abzugsfähig. Überdies wäre die Rückstellung im Ausmaß von TEUR 875 (TEUR 500 mal 2 für 2 Jahre = TEUR 1.000 abzüglich TEUR 125) steuerlich abzugsfähig.

B. Beschwerdeentscheidung, Vorlageantrag

Mit **Beschwerdeentscheidung vom 07.08.2024** wurde der Beschwerde **teilweise stattgegeben** und der angefochtene Bescheid dahingehend **abgeändert**, als der Abzinsungsbetrag (siehe den obig zitierten Punkt 3.2. der Beschwerde) entsprechend einkommensmindernd berücksichtigt wurde. Der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2021 in der Form der Beschwerdeentscheidung weist somit ein Einkommen des Gruppenmitgliedes von EUR 77.483.097,06 aus. Im Rahmen der – gesondert ergangenen und ebenfalls mit 07.08.2024 datierten – Begründung wurde durch das belangte Finanzamt

auszugsweise – nach Darstellung des Inhaltes des Anstellungsvertrages vom 14.01.2019 bzw. der Auflösungsvereinbarung vom 07.09.2021 – wie folgt ausgeführt:

Im Jahresabschluss 2021 wurden die Zahlungen bis 31.12.2021 als laufender Aufwand und die € 1.995.000,-) als Rückstellung erfasst.

*Im Zuge der Betriebsprüfung bei der ***Bf*** für den Zeitraum 2019 bis 2021 wurde der Aufwand für das Konkurrenzverbot als nicht abzugsfähiger Aufwand gem. § 20 Abs 1 Z 7 EStG (Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- und Werkleistungen, soweit sie den Betrag von € 500.000, - pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen) eingestuft und damit gem. § 12 Abs 1 Z 8 KStG steuerlich im Ausmaß von € 2.280.000,- hinzugerechnet. Die Beschwerde richtet sich gegen diese Zurechnung mit der Begründung, dass nach den Gesetzesmaterialien der Maßstab für die Beurteilung, ob die Einschränkungen des Betriebsausgabenabzugs greifen, das Entgelt maßgeblich ist, das für die von einer Person aktuell oder zu einem früheren Zeitpunkt erbrachten Arbeits- oder Werkleistung geleistet wird.*

Es sind dabei jene Geld- und Sachleistungen erfasst, für die die Arbeits- oder Werkleistung kausal ist. Bei den streitgegenständlichen Aufwendungen handelt es sich jedoch nicht um Zahlungen, die für die in der Vergangenheit erbrachte Arbeitsleistung des Vorstandsmitglieds geleistet werden. Nach Ansicht der belangten Behörde gehören zum Entgelt alle Geld- und Sachleistungen, die an aktuell oder in der Vergangenheit beschäftigte Personen geleistet werden. Umfasst sind somit sowohl Entgelte, die während des aktiven Beschäftigungsverhältnisses als auch solche, die nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses geleistet werden.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen nach § 20 Abs 1 Z 7 und Z 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht abgezogen werden. § 20 Abs 1 EStG 1988 idF AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014 normiert in den Ziffern 7 und 8 ua folgende Abzugsbeschränkungen:

Z 7: Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von € 500.000,00 pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen.

Z 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.

Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume sind nach dem Wortlaut des Gesetzes keine sonstigen Bezüge im Sinne des § 67 Abs 6 EStG. Diese Zahlungen sind daher nicht von § 20 Abs 1 Z 8 EStG, sondern allenfalls von § 20 Abs 1 Z 7 EStG

erfasst. Derartige Abgangsentschädigungen sind daher gemeinsam mit den laufenden Entgeltzahlungen in dem Ausmaß vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, in dem diese Zahlungen im Wirtschaftsjahr 2021 € 500.000,00 übersteigen.

Es muss ein kausaler Zusammenhang mit dem Beschäftigungsverhältnis bestehen. Im Anstellungsvertrag vom 14.1.2019, Punkt 3.5, besteht eine Konkurrenzklausel für die Auflösung des Dienstverhältnisses während der Dauer von 2 Jahren. Lt. Punkt 3.6 kann die Gesellschaft die Einhaltung der Konkurrenzklausel verlangen, wenn bis zum Ablauf der Frist eine monatliche Entschädigung in der Höhe des monatlichen Fixums gem. Punkt 4 lit a) zuzüglich des kurzfristigen variablen Leistungsbonus bezahlt wird. Eine Konkurrenzklausel wird für die Zeit nach Beendigung des Dienstverhältnisses abgeschlossen und soll verhindern, dass der Dienstnehmer abgeworben wird oder direkt für die Konkurrenz arbeitet.

Wie oben ausgeführt, bestand das Konkurrenzverbot bereits lt. Anstellungsvertrag für den Fall der Auflösung des Dienstverhältnisses. Die weitere Ausgestaltung unter Pkt III des Auflösungsvertrages erfolgt im Wege der Vertragsfreiheit und wurde anlässlich der Auflösung des Dienstverhältnisses formuliert. Ohne des Dienstverhältnisses bzw. dessen Auflösung hätte es die Konkurrenzklausel nicht gegeben. Die war daher kausal mit dem Beschäftigungsverhältnis verbunden. Ein Aufwand für eine konkrete Arbeitsleistung ist nicht Voraussetzung für ein Entgelt. Auch (Abgangs)Entschädigungen für künftige Zeiträume fallen unter den Begriff Entgelt. Der Vergleich mit Lieferanten oder Beratern ist nicht nachvollziehbar, da in diesen Fällen die gem. § 20 Abs. 1 Z 7 EStG geforderte Eingliederung nicht gegeben ist und somit vom Regelungsbereich nicht umfasst ist bzw. nicht mit der Intention der Einführung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG vergleichbar ist, einer Vergrößerung des Einkommensgefälles im Bereich der Erwerbsbezüge entgegenzuwirken.

Die Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbotes wurde vom VfGH bestätigt. Eine Gleichheitswidrigkeit im Vergleich zu der Konstellation mit Lieferanten oder Beratern liegt nicht vor.

Unter 3.3. der Beschwerde wird in eventu die Berücksichtigung auf 2 Jahre verteilt angeregt. Das Abzugsverbot kommt zum Tragen, wenn die die Aufwendungen für das relevante Entgelt € 500.000,00 übersteigen. Mit 2021 wurde das Vertragsverhältnis aufgelöst und für die über das Jahr 2022 laufenden Zahlungen eine Rückstellung aufwandswirksam gebildet.

Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung ist u.a. eine wirtschaftliche Veranlassung eines Aufwandes. Es soll der Erfolg periodenrichtig in dem Wirtschaftsjahr belastet werden, in dem die Verursachung liegt. Dies ist im vorliegenden Fall in der privatrechtlichen Verpflichtung lt. Auflösungsvertrag im Jahr 2021 zu sehen.

In die Höhe der Aufwendungen sind aus Sicht des FAG auch die Aufwendungen für die periodenrichtige Dotierung von Rückstellungen einzurechnen, auch wenn die tatsächliche Auszahlung in der Zukunft erfolgt.

Da die Verursachung des Aufwandes im Jahr 2021 zu sehen ist, war die Dotierung der Rückstellung in die Kürzung miteinzubeziehen, jedoch in der im Jahr 2021 steuerlich wirksamen Höhe. Die Abzinsung für langfristige Rückstellungen in Höhe von € 56.848,35 war in Abzug zu bringen, so dass die Zurechnung in Höhe von € 2.223.151,65 zu erfolgen hat.

[...]

Mit **Eingabe vom 03.09.2024** wurde durch die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin ein **Vorlageantrag** eingebracht. Im Rahmen dieses Vorlageantrages wurde zunächst auf das Beschwerdevorbringen verwiesen und zusätzlich – auszugsweise – wie folgt ausgeführt:

[...]

Die belangte Behörde hat in ihrer Begründung zur Beschwerdevorentscheidung vom 08.08.2024 ausgeführt, dass die Erwähnung des Konkurrenzverbots bereits im (ersten) Anstellungsvertrag ausreicht, um eine kausale Verbindung dieser Aufwendungen mit dem Beschäftigungsverhältnis herzustellen und somit eine Nichtabzugsfähigkeit iSd § 20 Abs. 1 Z 7 EStG iVm § 12 Abs 1 Z 8 KStG auszulösen. Ein Aufwand für eine konkrete Arbeitsleistung sei lt Ansicht der belangten Behörde nicht Voraussetzung für ein Entgelt im Sinne dieser Bestimmungen.

Diese Rechtsansicht lässt außer Acht, dass - wie in der Begründung der Beschwerde vom 29.05.2024 ausgeführt - uE das Entgelt für die Einhaltung des Konkurrenzverbots losgelöst von einer Arbeitsleistung des ehemaligen Vorstandsmitglieds zu betrachten ist. Die Aufwendungen bzw Zahlungen werden für die Unterlassung des Tätigwerdens bzw die Nichtinvestition in Beteiligungen von Konkurrenzunternehmen für einen zweijährigen Zeitraum nach Beendigung des Dienstverhältnisses geleistet. Kausal für die Zahlungen ist daher nicht das im Zeitpunkt der Zahlungen bereits beendete Anstellungsverhältnis, sondern die zukünftige Gegenleistungsverpflichtung des ehemaligen Vorstandsmitglieds, nämlich das Unterlassen bestimmter Tätigkeiten. Dies erschließt sich bereits aus dem Umstand, dass das ehemalige Vorstandsmitglied innerhalb von zwei Jahren die dann noch ausstehenden Zahlungen nicht erhalten hätte, wenn es gegen das Konkurrenzverbot verstoßen hätte.

Hinsichtlich der Rechtsansicht der belangten Behörde zu Punkt 3.3. unserer Beschwerde vom 29.05.2024 (betreffend unseren in eventu-Antrag der Berücksichtigung der auf zwei Jahre verteilten Zahlungen bei Anwendung eines Abzugsverbots iSd § 20 Abs 1 Z 7 EStG iVm § 12 Abs 1 Z 8 KStG), wonach der Aufwand zur Gänze im Jahr 2021 verursacht wurde, und die tatsächliche Zahlung in der Zukunft für die Beurteilung der Höhe des (nicht) abzugsfähigen Aufwands für Zwecke des § 20 Abs 1 Z 7 EStG irrelevant sei, verweisen wir nochmals auf das

*Erkenntnis des BFG RV/6100284/2018 vom 21.06.2021. In diesem Erkenntnis wurde durch das BFG über die steuerliche Abzugsfähigkeit einer Abgangsentschädigung in Form einer Einmalzahlung erkannt. Über Ratenzahlungen liegt uW noch kein Erkenntnis vor, die Begründungen bzw Aussagen des BFG im Erkenntnis vom 21.06.2021 lassen uE aber den Schluss zu, dass § 20 Abs 1 Z 7 EStG nur insoweit zu nicht abzugsfähigen Aufwendungen führt, als Zahlungen in einem - uU auch späteren - Wirtschaftsjahr TEUR 500 übersteigen. Selbst im Falle einer – von der ***Bf*** bestrittenen – Qualifizierung als Aufwand bzw Entgelt gem. § 20 Abs 1 Z 7 EStG im Sinne einer Abgangsentschädigung - wäre daher uE für Zwecke der Beurteilung des Abzugsverbots ein eigener Betrachtungszeitraum für Beurteilung der TEUR 500-Grenze relevant, nämlich der Zeitraum Oktober 2021 bis September 2023, ds zwei volle Jahre.*

*Da bei der Berechnung der in der Steuererklärung 2021 vorgenommenen Kürzung iSd § 20 Abs 1 Z 7 EStG iVm § 12 Abs 1 Z 8 KStG für das betroffene Vorstandsmitglied nur ein (aliquoter) abzugsfähiger Betrag von TEUR 375 (Zeitraum Jänner bis September 2021) von der ***Bf*** angesetzt wurde, wären die Zahlungen für das Konkurrenzverbot von Oktober bis Dezember 2021 iHv TEUR 285 noch jedenfalls im Ausmaß von EUR 125 steuerlich abzugsfähig. Überdies wäre die Rückstellung im Ausmaß von TEUR 875 (TEUR 500 mal 2 für 2 Jahre = TEUR 1.000 abzüglich TEUR 125) steuerlich abzugsfähig.*

C. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 06.09.2024 zur Entscheidung vorgelegt.

Im Rahmen der am 23.02.2026 stattgefundenen mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wurde durch die Parteien im Wesentlichen auf das bisherige Vorbringen verwiesen. Konkret wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin ausgeführt, dass das nachvertragliche Wettbewerbsverbot nicht im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehe, sondern den ehemaligen Vorstandsvorsitzenden zu einem Tun/Unterlassen in der Zukunft verpflichte. In diesem Zusammenhang wurde auf die Entscheidung des BFG vom 16.08.2024, RV/7101769/2019 verwiesen.

Seitens des belangten Finanzamtes wurde auf das schriftliche Vorbringen verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit zwischen der ***Bf*** und einem (damaligen) Vorstandsmitglied abgeschlossener Auflösungsvereinbarung vom 07.09.2021 wurde das ursprünglich bis zum 31.12.2022 befristete Mandat als Vorstandsmitglied und Vorstandsvorsitzender ebenso wie der ursprünglich bis zum 31.12.2022 befristete Vorstands-Anstellungsvertrag mit Wirkung vom 30.09.2021 einvernehmlich aufgelöst.

Im Rahmen dieser Auflösungsvereinbarung wurde zwischen den Vertragsparteien – unter anderem – vereinbart, dass das bereits im Vorstands-Anstellungsvertrag vom 14.01.2019 enthaltene nachvertragliche Wettbewerbsverbot mit folgender Modifikation weiterbesteht:

Das Verbot ist bis 30. September 2023 befristet und erstreckt sich auf die in der Anlage ./1 zu dieser Vereinbarung genannten Unternehmen. Für die Einhaltung des nachvertraglichen Wettbewerbsverbotes gebührt dem Vorstandsmitglied als Gegenleistung eine Entschädigung in Höhe von EUR 2,280.000,-- brutto, die in gleichen, monatlich im Nachhinein fälligen Teilbeträgen, beginnend mit Oktober 2021 und endend mit September 2023, an das Vorstandsmitglied ausbezahlt wird.

Das im Vorstands-Anstellungsvertrag vom 14.01.2019 enthaltene nachvertragliche Wettbewerbsverbot ist wie folgt formuliert:

*Nach Auflösung des Dienstverhältnisses dürfen Sie während der Dauer von zwei Jahren selbständig und/oder unselbständig nur mit schriftlicher Zustimmung des Aufsichtsrates der Gesellschaft für ein Konkurrenzunternehmen (das sind die für den Peer-Group-Vergleich in Anlage ./1 genannten „***Unternehmen***“ sowie Unternehmen, die mit diesen Unternehmen im Konzern verbunden sind) im In- und Ausland tätig sein. Die Gesellschaft behält sich im Falle des Markteintritts neuer Mitbewerber und/oder im Falle einer Ausweitung bzw. Änderung ihres Tätigkeitsbereiches auf ein neues Geschäftsfeld das Recht vor, durch einseitige Erklärung an Sie weitere Unternehmen namhaft zu machen, für die Konkurrenzklausel zur Anwendung gelangt. Weiters dürfen Sie sich während dieser Zeit ohne Zustimmung der Gesellschaft auch nicht direkt oder indirekt an einem Unternehmen beteiligen, das im Geschäftszweig der Gesellschaft tätig ist. Für den Fall des Zuwiderhandelns gegen diese Konkurrenzklausel wird zusätzlich zum Anspruch auf Einhaltung des Wettbewerbsverbotes und auf Schadenersatz eine Konventionalstrafe von sechs Bruttomonatsbezügen gemäß Punkt 4 lit a) zuzüglich des kurzfristigen, variablen Leistungsbonus gemäß Punkt 4 lit b) für das dem Rechtsverstoß vorangegangene Geschäftsjahr vereinbart. Die Angemessenheit dieser Konventionalstrafe wird von beiden Vertragspartnern ausdrücklich bestätigt.*

Im Jahresabschluss 2021 wurde die vereinbarte Entschädigung aus dem Konkurrenzverbot wie folgt behandelt:

- Die in den Monaten Oktober bis Dezember 2021 bereits geleisteten Zahlungen (drei Monatsbeträge zu je EUR 95.000,00, d.h. in Summe EUR 285.000,00) wurden als laufender Aufwand verbucht.
- Die noch nicht fälligen Beträge für den Zeitraum Jänner 2022 bis September 2023 (21 Monatsbeträge zu je EUR 95.000,00, d.h. in Summe EUR 1.995.000,00) wurden als Rückstellung erfasst. Aufgrund der (teilweisen) Langfristigkeit der Rückstellung wurde steuerlich eine Abzinsung (3,5% auf 2 Jahre) vorgenommen. Der steuerliche Rückstellungsbetrag per 31.12.2021 hat daher insgesamt EUR 1.938.151,65

(EUR 1.140.000,00 betreffend das Jahr 2022; EUR 798.151,65 – abgezinst – betreffend das Jahr 2023) betragen und war somit um EUR 56.848,35 niedriger als die Rückstellung lt. UGB-Abschluss.

Sowohl der laufende Bezug für die Tätigkeit als Vorstand der Beschwerdeführerin (Jänner bis September 2021) als auch die Entschädigung aus dem Wettbewerbsverbot (Oktober 2021 bis Dezember 2021) wurden durch die Beschwerdeführerin als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG 1988 behandelt.

Seitens der Beschwerdeführerin wird die Auffassung vertreten, dass im Zusammenhang mit der Entschädigung aus dem nachvertraglichen Wettbewerbsverbot in Höhe von EUR 2.280.000 (gleichmäßig aufgeteilt auf 24 Monate) das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 nicht anwendbar ist, sodass dieser Aufwand – abzüglich der obig genannten Abzinsung – zur Gänze als steuerwirksam zu qualifizieren sei.

Aufgrund der Beendigung des Vorstands-Anstellungsvertrages zwischen der Beschwerdeführerin und dem (ehemaligen) Vorstandsmitglied per 30.09.2021 wurde der gemäß § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 „*pro Person und Wirtschaftsjahr*“ eingeräumte Betrag von EUR 500.000,00 betreffend das ehemalige Vorstandsmitglied im Jahr 2021 gemäß § 20 Abs. 1 Z 7 lit. b EStG 1988 aliquotiert, d.h. bis dato mit einem Betrag von EUR 375.000,00 (entspricht 9/12tel) ausgeschöpft.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung betreffend den Inhalt der Auflösungsvereinbarung vom 07.09.2021 sowie den Inhalt des Anstellungsvertrages vom 14.01.2019 ergeben sich aus den Vereinbarungen selbst.

Die Feststellung betreffend die (steuerliche und unternehmensrechtliche) Behandlung der Entschädigung aus dem Wettbewerbsverbot ergibt sich aus den Ausführungen in der Mehr-Weniger-Rechnung, die der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2021 beigelegt war, sowie der gegenständlichen Beschwerde. Die Feststellung betreffend die erfolgte Abzinsung ergibt sich aus den Ausführungen in der gegenständlichen Beschwerde vom 29.05.2024 sowie der – insoweit stattgebenden – Beschwerdeverentscheidung vom 07.08.2024.

Die Feststellung betreffend die Behandlung der Bezüge aus der Vorstandstätigkeit sowie der Entschädigung aus dem Wettbewerbsverbot als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988 durch die Beschwerdeführerin ergibt sich aus den Lohnzetteln betreffend das ehemalige Vorstandsmitglied für das Jahr 2021, in die vom erkennenden Richter Einsicht genommen wurde.

Die Feststellung betreffend die von der Beschwerdeführerin vertretene Rechtsauffassung ergibt sich aus dem bisherigen Vorbringen.

Die Feststellung, wonach im streitgegenständlichen Jahr 2021 der „pro Person und Wirtschaftsjahr“ zustehende Betrag von EUR 500.000,00 betreffend das ehemalige Vorstandsmitglied nur aliquot (d.h. mit einem Betrag von EUR 375.000,00) ausgeschöpft wurde, ergibt sich aus dem Beschwerdevorbringen, dem seitens des belangten Finanzamtes nicht entgegengetreten wurden. Zusätzlich wurde die Aliquotierung auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht bestätigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

A. Rechtliche Grundlagen

§ 12 KStG 1988 in der für das streitgegenständliche Jahr maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

[...]

8. Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 des Einkommensteuergesetzes 1988. Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt: Der Betrag von 500 000 Euro ist zu aliquotieren, wenn eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Werden Umlagen für diese Entgelte geleistet, sind die Aufwendungen um die empfangenen Umlagen zu kürzen und die Aliquotierung hat nach dieser Kürzung stattzufinden. § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.

[...]

§ 20 EStG 1988 in der für das streitgegenständliche Jahr maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

[...]

7. Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen und Aufwandsersatz, die an einen

aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Dabei gilt:

a) Bei der Überlassung einer Person durch Dritte zur Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen gilt die Vergütung für die Überlassung als Entgelt. Das vom Überlasser an die überlassene Person geleistete Entgelt unterliegt hingegen nicht dem Abzugsverbot.

b) Der Betrag von 500 000 Euro pro Person ist nach der tatsächlichen Aufwandstragung zu aliquotieren, wenn Arbeits- oder Werkleistungen

– über einen Zeitraum von weniger als zwölf Monate oder

– für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften erbracht werden.

c) Abfindungen von Pensionsansprüchen unterliegen dem Abzugsverbot, wenn der abgefundene jährliche Pensionsanspruch 500 000 Euro übersteigt. Der nicht abzugsfähige Betrag ergibt sich aus dem Verhältnis des nicht abzugsfähigen Pensionsbestandteiles zur gesamten Pension.

8. Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind.

[...]

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 lautet auszugsweise:

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

B. Erwägungen

Wie sich aus den Erläuternden Bemerkungen zum Abgabenänderungsgesetz 2014 (https://www.parlament.gv.at/dokument/XXV/I/24/fname_337614.pdf) ergibt, sollen vom „Anwendungsbereich der Bestimmung [...] echte Dienstnehmer und vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen (inklusive überlassene Personen) erfasst sein, unabhängig davon ob sie aktiv tätig sind oder in der Vergangenheit Arbeits- oder Werkleistungen erbracht haben. Eine „vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person“ erbringt ihre vereinbarte Arbeits- oder Werkleistung außerhalb eines Dienstvertrages und befindet sich somit nicht in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2. Sie ist aber in die Organisation des Unternehmens oder der Betätigung in einer einem Dienstnehmer vergleichbaren Weise eingegliedert (z.B. Vorstand einer AG, Geschäftsführer einer GmbH, die

nicht im Rahmen eines echten Dienstverhältnisses tätig sind). Ist das der Fall, ist die Regelung unabhängig von der arbeits-, sozialversicherungs- oder steuerrechtlichen Qualifikation des Beschäftigungsverhältnisses anzuwenden [...].

[...]

Maßstab für die Beurteilung, ob die Einschränkung des Betriebsausgabenabzuges (oder Werbungskostenabzuges bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften) greift, ist das Entgelt, das für die von einer Person aktuell oder zu einem früheren Zeitpunkt erbrachten Arbeits- oder Werkleistungen geleistet wird. Entgelt im Sinne dieser Bestimmung sind nur Geld- oder Sachleistungen, die an einen Dienstnehmer oder einen ehemaligen Dienstnehmer oder eine einem Dienstnehmer vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Umfasst sind somit Entgelte, die während des aktiven Beschäftigungsverhältnisses ausbezahlt werden und auch solche, die nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses ausbezahlt werden (wie z.B. Firmenpensionen).“

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt handelt es sich beim Empfänger der Entschädigung aus dem Wettbewerbsverbot um ein (ehemaliges) Vorstandsmitglied der Beschwerdeführerin. Nach den obigen Ausführungen fallen auch Vorstände einer AG dem Grunde nach in den Anwendungsbereich den Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 sowie des (auf die angeführten Bestimmungen des EStG 1988 verweisenden) § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988. Fraglich ist somit im gegenständlichen Fall, ob die im Zusammenhang mit dem Wettbewerbsverbot geleisteten Entschädigungen ebenfalls dem Abzugsverbot unterfallen, konkret, ob sie als Entgelt iSd § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 für aktuell oder zu einem früheren Zeitpunkt erbrachte Arbeits- oder Werkleistungen einzustufen sind. Bejahendenfalls schließt daran die Frage, ob für die Berechnung des nichtabzugsfähigen Betrages auf das Jahr der Rückstellungsbildung (d.h. das streitgegenständliche Jahr) oder auf die Zeiträume der tatsächlichen Auszahlung der Entschädigungen aus dem Wettbewerbsverbot abzustellen ist.

Diesbezüglich ist zunächst auf die nachfolgend zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen:

Eine Karenzentschädigung (Karenzabgeltung) wird dem Dienstnehmer für die Einhaltung eines vertraglich vereinbarten Wettbewerbsverbotes (Konkurrenzklausele) gezahlt, durch das der Dienstnehmer für die Zeit nach der Beendigung des Arbeitsverhältnisses in seiner Erwerbstätigkeit beschränkt wird. Die vereinbarte Beschränkung kann – je nach ihrer Gestaltung – sowohl künftige unselbständige Tätigkeiten in einem weiteren Dienstverhältnis als auch die Tätigkeit als Unternehmer umfassen und auf bestimmte örtliche Bereiche festgelegt sein. Eine im Rahmen eines Dienstverhältnisses bzw. im Zuge der Beendigung eines Dienstverhältnisses vereinbarte Karenzentschädigung führt aufgrund des engen Veranlassungszusammenhanges zum (früheren) Dienstverhältnis zu Einkünften gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988. Sie ist daher grundsätzlich beitragspflichtig gemäß

§ 41 Abs. 3 FLAG (VwGH 22.11.2018, Ro 2017/15/0042, mwN; siehe diesbezüglich ebenfalls *Geringer/Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁵ (2025), § 25, Tz 91, Stichwort „*Konkurrenzklausele*“, die unter Verweis auf die angeführte Entscheidung des VwGH eine „*Karenzentschädigung für die Einhaltung eines vertraglich vereinbarten Wettbewerbsverbots [...] aufgrund des Veranlassungszusammenhanges zum steuerpflichtigen Arbeitslohn*“ zählen; ebenso *Lenneis in Jakom, EStG* 2021, § 25, Rz 1).

Auf Basis dieser Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes kann den Ausführungen in der Beschwerde, wonach es sich bei der Entschädigung aus dem Wettbewerbsverbot nicht um Zahlungen handle, die für die in der Vergangenheit erbrachte Arbeitsleistung des Vorstandsmitgliedes, sondern für die zukünftige Unterlassung des Tätigwerdens für bestimmte Konkurrenzunternehmen nach Beendigung des Dienstverhältnisses geleistet würden, nicht gefolgt werden. Die zitierte Entscheidung ist zwar – wie von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin korrekt ausgeführt – nicht zum hier gegenständlichen Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 ergangen. Diese Entscheidung enthält aber – nach Ansicht des erkennenden Richters – ganz allgemein anwendbare Aussagen zur Qualifikation von Entschädigungen aus einem Wettbewerbsverbot, und zwar insofern, als eine solche Vereinbarung nicht völlig losgelöst vom in der Vergangenheit bestandenen Dienstverhältnis betrachtet werden kann, sondern mit diesem in engem Veranlassungszusammenhang steht. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass das (ehemalige) Vorstandsmitglied im Rahmen eines Dienstverhältnisses iSd § 25 EStG 1988 (iVm § 47 EStG 1988) tätig geworden ist (siehe diesbezüglich den festgestellten Sachverhalt, insbesondere hinsichtlich der Formulierung im Anstellungsvertrag („*Nach Auflösung des Dienstverhältnisses*“) sowie der Lohnzettel des streitgegenständlichen Jahres), sodass auch aus diesem Grund die obig zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes herangezogen wird. Dass die Karenzentschädigung im gegenständlichen Fall bereits im Rahmen eines Dienstverhältnisses (konkret bereits im Anstellungsvertrag vom 07.01.2019) vereinbart wurde, ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 ist unter dem Begriff „Entgelt“ die Summe aller Geld- und Sachleistungen zu verstehen, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer geleistet werden, ausgenommen

- Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988
- Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen und
- Aufwandsersätze.

Damit ist der Entgeltsbegriff sehr weit gefasst. Vom Abzugsverbot betroffen sind Entgeltzahlungen, insoweit sie EUR 500.000,00 pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen, die an ehemalige und aktive Arbeitnehmer sowie an vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen geleistet werden. Betroffen sind damit die Gehälter für alle Dienstnehmer sowie

Zahlungen für freie Dienstverträge und arbeitnehmerähnliche Werkverträge. Letzteres zielt insbesondere auf Vorstände einer AG ab (*Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer: Kommentar, 31. Lieferung, § 12, Rz 137).

Da die Entschädigungen aus dem Wettbewerbsverbot – wie dargestellt – im engen Veranlassungszusammenhang mit dem (früheren) Dienstverhältnis stehen, teilen sie nach Ansicht des erkennenden Richters auch das Schicksal der übrigen Zahlungen aus diesem früheren Dienstverhältnis (zB Gehaltszahlungen) und sind daher ebenfalls unter den Entgeltsbegriff des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 (iVm § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988) zu subsumieren.

Somit steht als Zwischenergebnis fest, dass die in den Monaten Oktober bis Dezember 2021 geleisteten (und als laufender Aufwand verbuchten) Entschädigungen aus dem Wettbewerbsverbot in Höhe von insgesamt EUR 285.000,00 dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 unterliegen und die Beschwerde daher insoweit abgewiesen wird. Diesbezüglich ist allerdings noch darauf zu verweisen, dass der gemäß § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abzugsfähige Betrag von EUR 500.000,00 „*pro Person und Wirtschaftsjahr*“ zusteht und im konkreten Fall aufgrund der unterjährigen Lösung des Vorstands-Anstellungsvertrages (konkret per 30.09.2021) bis dato nur zu 9/12tel, d.h. mit einem Betrag von EUR 375.000,00 ausgeschöpft wurde. Zur Vermeidung einer unsachlichen Schieflage ist es – nach Ansicht des erkennenden Richters – allerdings geboten, den noch nicht ausgeschöpften Betrag von EUR 125.000,00 ergänzend als abzugsfähig zu berücksichtigen, wenn die in den Monaten Oktober bis Dezember 2021 geleisteten Entschädigungen aus dem Wettbewerbsverbot – wie im konkreten Fall – als Entgelt iSd § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 qualifiziert werden.

Im Ergebnis ergibt sich betreffend die im streitgegenständlichen Jahr bereits tatsächlich geleisteten Entschädigungszahlungen aus dem Wettbewerbsverbot für die Monate Oktober bis Dezember 2021 ein Hinzurechnungsbetrag von EUR 160.000,00 (d.h. EUR 285.000,00 abzüglich EUR 125.000,00).

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt wurde im Jahr 2021 – neben dem laufenden Aufwand betreffend die Monate Oktober bis Dezember 2021 (siehe oben) – auch noch eine (teilweise langfristige) Rückstellung für die nicht in das Jahr 2021 fallenden Bezugszeiträume für die Entschädigungen aus dem Wettbewerbsverbot (d.h. Jänner 2022 bis September 2023, sohin 21 Monate) dotiert. Der Rückstellungsbetrag beläuft sich – nach Berücksichtigung der steuerlich gebotenen Abzinsung für langfristige Rückstellungen – gemäß dem festgestellten Sachverhalt auf einen Betrag von EUR 1.938.151,65. Fraglich ist nunmehr, ob dieser Rückstellungsbetrag für Zwecke des Abzugsverbotes des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zur Gänze im Jahr 2021 zur berücksichtigen oder über die Dauer der Entschädigungszahlung aus dem Wettbewerbsverbot zu verteilen ist.

Diese Frage wird in der Literatur uneinheitlich beantwortet (siehe zum Meinungsstand beispielsweise *Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁵, § 20, Tz 146/13). Nach Ansicht des erkennenden Richters ist jener Ansicht, wonach Aufwendungen für die Dotierung von Rückstellungen im Jahr der Dotierung der Rückstellung als Entgelt iSd

§ 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 für die Berechnung der 500.000-Euro-Grenze zu berücksichtigen sind, der Vorzug zu geben (so auch *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer: Kommentar, 31. Lieferung, § 12, Rz 145; *Jann/Gruber* in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, Abzugsverbote im Konzern, 141ff.; *Peyerl* in *Jakom* (2021), § 20, Rz 89a; *Engenhart* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG (Stand 01.08.2023), § 20, Rz 90b und 90f). Maßgeblich für die Zuordnung ist nach dieser Ansicht jenes Jahr, in das der Aufwand auf Dienstgeberseite fällt. Folglich führt eine aufwandsverursachende Rückstellungsdotierung dazu, dass diese in die Berechnung des Entgeltes iSd § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 im Jahr der Dotierung, also im konkreten Fall im Jahr 2021, einzubeziehen ist.

Vor diesem Hintergrund steht fest, dass die Einbeziehung der dotierten Rückstellung in Höhe von EUR 1.938.151,65 (d.h. nach Berücksichtigung der steuerlich gebotenen Abzinsung für langfristige Rückstellungen) in der Fassung der Beschwerdeentscheidung vom 07.08.2024 somit zu Recht erfolgt ist. Dies daher, da für die Berechnung, welche Beträge als Entgelt iSd § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zu qualifizieren sind, der Betrag der ertragsteuerlichen (und damit nicht jener der unternehmensrechtlichen) Rückstellungsdotierung heranzuziehen ist (vgl. wiederum *Jann/Gruber* in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, Abzugsverbote im Konzern, 141ff.).

Auf Basis der obigen Ausführungen war der angefochtene Bescheid somit wie folgt abzuändern:

Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2021 laut angefochtenem Bescheid vom 03.05.2024	EUR 77.539.945,41
Abänderung laut Beschwerdeentscheidung vom 07.08.2024	- EUR 56.848,35
Abänderung laut gegenständlicher Entscheidung des BFG	- EUR 125.000,00
Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2021 laut gegenständlicher Entscheidung des BFG	EUR 77.358.097,06

Anmerkung

Das Erkenntnis ergeht gemäß § 24a Abs 2 KStG 1988 an die ***Bf*** als Gruppenmitglied und Beschwerdeführerin sowie an die ***GT*** als Gruppenträgerin.

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.

Die Frage, ob eine Karenzentschädigung aus einem Wettbewerbsverbot grundsätzlich in die Berechnung des Abzugsverbotes gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 einzubeziehen ist, wurde auf Basis der obig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelöst.

Die Frage, ob die aufwandsverursachende Dotierung einer Rückstellung für Zwecke der Berechnung des Abzugsverbotes des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zur Gänze im Jahr der Dotierung zu berücksichtigen ist oder ob auf die tatsächliche Auszahlung in der Zukunft abzustellen ist, wurde – soweit ersichtlich – vom Verwaltungsgerichtshof noch nicht beantwortet. Aus diesem Grund war die ordentliche Revision somit für zulässig zu erklären.

Linz, am 9. März 2026