

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, über die Beschwerde vom 17.04.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 21.03.2016, Steuernummer, betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Parteivorbringen

Am 17.04.2016 erhob der Beschwerdeführer, vertreten durch seine Steuerberaterin Stb, **Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014** vom 21.03.2016. Die Beschwerde richtet sich gegen die Festsetzung der Einkommensteuer für 2014, die ohne Berücksichtigung des die Einkommensteuererklärung ergänzenden Antrages gemäß § 240 Abs 2 BAO vom 17.03.2016 erfolgt sei. Der Beschwerdeführer stellt den Antrag, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und durch einen neu zu erlassenden Bescheid zu ersetzen, der den nachfolgenden Beschwerdegründen Rechnung trage. Begründend führte er aus: Im Einkommen 2014 sei eine Abgangsentschädigung in Höhe von € 342.802,46, die anlässlich des Ausscheidens aus dem Unternehmen bezahlt worden sei, enthalten, die zum laufenden Tarif vom Dienstgeber versteuert worden sei.

Es handle sich dabei jedoch um eine Abfindung, die gemäß § 67 Abs 6 EStG nach der "Viertelregelung" begünstigt zu versteuern gewesen wäre.

Da in der Einkommensteuererklärung keine Korrekturmöglichkeit bestehe, sei mit einem gesonderten Schriftsatz (vgl. beiliegende Kopie) entsprechend RZ 1194 LStRL beantragt worden, eine Berichtigung der Lohnsteuer vorzunehmen.

Dieser Antrag vom 17.03.2016 lautet wie folgt:

"Antrag gem § 240 Abs 3 BAO auf Rückzahlung der zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer für 2014.

1. Sachverhalt:

Herrn Beschwerdeführer wurde in der Beendigungsvereinbarung vom 18.12.2013 eine einmalige Zahlung von EUR 407.000,00 zugesagt. In diesem Betrag ist auch die gesetzliche Abfertigung enthalten. Als Auszahlungstermin wurde der 30.4.2014 vereinbart. In der Gehaltsabrechnung für April 2014 wurde diese Summe als Abgangsentschädigung in Höhe von EUR 342.802,46 und als Gesetzliche Abfertigung mit einem Betrag von EUR 64.197,54 abgerechnet.

Die Abgangsentschädigung wurde mit dem laufenden Tarif gemäß § 67 Abs 10 EStG versteuert, die gesetzliche Abfertigung mit 6% besteuert.

2. Antrag:

Unserer Ansicht nach handelt es sich dabei jedoch um eine Abfindung, die gemäß § 67 Abs 6 EStG nach der "Viertelregelung" begünstigt mit 6% - gedeckelt mit der 9-fachen SV-Höchstbeitragsgrundlage - zu versteuern ist. Aus der nachstehenden Berechnung ergibt sich somit, dass ein Betrag von EUR 31.928,55 mit 6% und der Rest von EUR 310.873,91 mit dem Tarif zu versteuern sind.

Abgangsentschädigung	342.802,46	1/4-Regelg. + 1/12-Regelg.	= Abfindung
Abfertigung gesetzlich	64.197,54		
Abfertigung freiwillig	14.000,00	1/4-Regelg. + 1/12-Regelg.	= freiw. Abfertigung
	<u>421.000,00</u>		
abzügl. Abfertigung gesetzlich	<u>-64.197,54</u>		
Rest = freiwillig, Abfindung	356.802,46		
1. Viertelregelung			
	lfd.Bezug letzte 12 Mon.	127.714,20	
	davon 1/4	31.928,55	
2. Zwölfregelung			
	lfd.Bezug letzte 12 Mon.	127.714,20	
	davon 12/12 (>25 Jahre)	127.714,20	
	bereits erhaltene Abf.		
	gesetzlich in 2001	<u>-19.178,00</u>	
		108.536,20	
Zusammenfassung:			lt.Lohnzettel
Gesetzliche Abfertigung	64.197,54	6%	6%
1. 1/4-Regelung	31.928,55	für AE und frw.Abfertigungen (6%)	Tarif
2. 1/12-Regelung	14.000,00	nur für frw.Abfertigung (6%)	6%
Rest - freiwillig, Abfindg	<u>310.873,91</u>	Tarif	Tarif
	<u>421.000,00</u>		

3. Begründung:

Bis zum 28.2.2014 wurden Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume gemäß § 67 Abs 8 lit b EStG zu 1/5 steuerfrei und zu 4/5 nach dem Monatstarif besteuert. Aufgrund der Änderung der zitierten Gesetzesstelle durch das AbgÄG 2014 sind Abgangsentschädigungen ab dem 1.3.2014 nicht mehr von der Begünstigung umfasst.

Allerdings ist eine Abgangsentschädigung nunmehr unter § 67 Abs 6 EStG zu subsumieren, der idF AbgÄG 2014 lautet: „Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen

und Abfindungen ...“ Die Viertelregelung ist daher auf Abgangsentschädigungen anzuwenden!

Aufgrund einer weiteren gesetzlichen Änderung durch das BBG 2014 (Inkrafttreten 13.6.2014) sind Abgangsentschädigungen erst danach gemäß § 67 Abs 10 EStG zu versteuern.

Die Lohnsteuer wurde 2014 berechnet und abgeführt. Eine Korrektur des Lohnzettels erfolgte nicht, „danach kann eine Berichtigung der Lohnsteuer zu Gunsten des Arbeitnehmers grundsätzlich nur im Wege der Veranlagung bzw nach Maßgabe des § 240 Abs 3 BAO erfolgen“ (Rz 1194 LStRL).

Da keine Korrekturmöglichkeit in der Abgabenerklärung besteht, ersuche ich um Berücksichtigung dieses Antrages als Ergänzung zur eingereichten Steuererklärung 2014!"

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 21.04.2016 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 21.03.2016 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

"Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Sachverhalt:

Herr Beschwerdeführer wurde in der Beendigungsvereinbarung vom 18.12.2013 eine einmalige Zahlung von € 407.000,-- zugesagt. In diesem Betrag ist auch die gesetzliche Abfertigung enthalten. Als Auszahlungstermin wurde der 30.04.2014 vereinbart.

Die ehemalige Arbeitgeberin, wie auch Herr Beschwerdeführer, stufte die Abgangsentschädigung als

Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume nach § 67 Abs. 8 lit b EStG 1988 ein. Die Zahlung wurde auf Grund der Gesetzesänderung zum Tarif versteuert. Herr Beschwerdeführer möchte weitere € 31.928,55 mit 6 % versteuert haben.

Rechtliche Würdigung:

Im Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich, Jahrgang 2014, ausgegeben am 28.02.2014, Teil I, wurden das Abgabenänderungsgesetz 2014 vom Nationalrat beschlossen.

Artikel 1 Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 unter Punkt 7. c) § 67 Abs. 8 lit. b lautet:

„b) Kündigungsentschädigungen sind gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen, höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG.“

Erläuternde Bemerkungen: Zu Kündigungsentschädigungen (§ 67 Abs. 8 lit. b):

Die Begünstigung soll auf Kündigungsentschädigungen zurückgeführt werden.

Dementsprechend sollen Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume nicht mehr erfasst werden. Darüber hinaus soll die Begünstigung gedeckelt werden. Nach bisheriger Rechtslage sind Kündigungsentschädigungen in der Weise begünstigt, dass nach Abzug der Arbeitnehmerbeiträge 20% des erfassten Betrages steuerfrei bleiben. Die Begünstigung soll in einer dem § 67 Abs. 6 Z 1

entsprechenden Weise dahingehend gedeckelt werden, dass höchstens ein Fünftel des Neunfachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage steuerfrei bleiben. Für die überwiegende Zahl der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer wird sich daraus keine Änderung in der steuerlichen Begünstigung ergeben.

Es ist allerdings damit sichergestellt, dass die Regelung nicht auf Fälle Anwendung findet, in denen ein befristetes Arbeitsverhältnis mit sofortiger Wirkung aufgelöst wird und dem Arbeitnehmer die bis zum Zeitablauf zustehenden Bezüge in einem Betrag als „Kündigungsentschädigung“ gewährt werden. Im Hinblick darauf, dass bei Vergleichssummen nunmehr eine Deckelung des steuerfrei bleibenden Betrages vorgesehen ist, soll dies auch für Kündigungsentschädigungen vorgesehen werden, um steueroptimierende Gestaltungen im Zusammenhang mit vorzeitigen Beendigungen eines Dienstverhältnisses zu verhindern.

Die Änderungen sollen auf Auszahlungen anzuwenden sein, die nach dem 28. Februar 2014 erfolgen.

Entgegen Ihrer Meinung sind Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für zukünftige Lohnzahlungszeiträume nicht unter § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu subsumieren (vgl. VwGH vom 15.09.2011, 2007/15/0231 sowie die Klarstellung durch das Budgetbegleitgesetz 2014, BGBl. I Nr. 40/2014).

Auf Grund der eindeutigen Gesetzeslage und der richtigen Berechnung der ehemaligen Arbeitgeberin kann dem Antrag gem. § 240 Abs. 3 BAO nicht stattgegeben werden. Somit war auch die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Im **Vorlageantrag** vom 19.05.2016 führte der Beschwerdeführer, vertreten durch seine Steuerberaterin, aus:

"Die Beschwerde vom 18.4.2016 wurde erhoben, da die Festsetzung der Einkommensteuer für 2014 ohne Berücksichtigung des die Einkommensteuererklärung ergänzenden Antrages gem § 240 Abs 2 BAO vom 17.3.2016 erfolgte.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.4.2016 und dazugehöriger Bescheidbegründung vom 22.4.2016, zugestellt am 26.4.2016 wurde die Beschwerde meines oben angeführten Mandanten gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 als unbegründet abgewiesen.

Innerhalb offener Frist gem § 264 BAO wird nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Betreffend die Beschwerdegründe wird auf die Ausführungen in der Beschwerde bzw den Antrag gem § 240 Abs BAO verwiesen.

Bezugnehmend auf die von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheidbegründung vom 22.4.2016 sei noch angemerkt:

In der Begründung wird der VwGH zitiert, wonach es sich beim Verzicht auf Arbeitsleistungen für zukünftige Lohnzahlungszeiträume nicht um freiwillige Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs 6 EStG handelt, sondern derartige Zahlungen unter die Bestimmungen des § 67 Abs 8 EStG fallen (Vgl. VwGH 15.9.2011, 2007/15/0231 Rechtsatz 3). Dies wurde auch nicht bestritten, jedoch bezieht sich diese Aussage auf die Rechtslage vor dem AbgÄG 2014.

In der Begründung nicht erwähnt, führt der VwGH aus: „Nach der stRsp des VwGH erfasst die begünstigte Besteuerung des § 67 Abs 6 EStG nur solche Bezüge, deren unmittelbare Ursache die Beendigung des Dienstverhältnisses ist“ (VwGH 15.9.2011, 2007/15/0231 Stammrechtssatz 1).

Die „Lohnsteuer-Spezialregelung“ des § 67 Abs 8 EStG für Abgangsentschädigungen ist durch das AbgÄG 2014 weggefallen. Da es sich aber unzweifelhaft um Abfindungen, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, handelt, sind diese nunmehr unter § 67 Abs 6 EStG zu subsumieren und für dessen Begünstigungen zugänglich (Vgl. Patka Ernst, Abgangsentschädigung: 6% Lohnsteuer auch für Abfertigung „Alt“ und „Neu“-Fälle?, PVP 2014, Seite 58 ff.).

Dem im Antrag bzw in der Beschwerde vorgebrachten Einwand, dass die Abgangsentschädigung nach dem 1.3.2014 unter § 67 Abs 6 EStG zu subsumieren ist und erst durch eine weitere Änderung durch das BBG 2014 (Inkrafttreten 13.6.2014) unter § 67 Abs 10 EStG einzuordnen ist, lässt die Abgabenbehörde nicht gelten. Der ausdrückliche Ausschluss von „Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für zukünftige Lohnzahlungszeiträume“ im Einleitungssatz des § 67 Abs 6 EStG durch das BBG 2014 wird offensichtlich als Klarstellung und nicht als Reparatur interpretiert (Vgl. Sadlo Sabine, Die Besteuerung von „Golden Handshakes“ ab 1.3.2014 in: ARD 2014, Seite 6). Für die Zeit zwischen dem 1.3.2014 (Inkrafttreten AbgÄG 2014) und dem 13.6.2014 (Inkrafttreten BBG 2014) wendet die Abgabenbehörde die gesetzlichen Bestimmungen unrichtig an!"

Die Beschwerde wurde am 08.06.2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und deren Abweisung beantragt.

Am 26.04.2018 erging an den Beschwerdeführer ein Vorhalt mit folgendem Inhalt:

"1. aus den von der Abgabenbehörde vorgelegten Akten geht folgender Sachverhalt hervor:

Ihnen wurde in der Beendigungsvereinbarung vom 18.12.2013 eine einmalige Zahlung von € 407.000,00 zugesagt. In diesem Betrag ist auch die gesetzliche Abfertigung enthalten. Als Auszahlungstermin wurde der 30.04.2014 vereinbart.

Ihre ehemalige Arbeitgeberin, wie auch Sie, stufte die Abgangsentschädigung als Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume nach § 67 Abs 8 lit b EStG 1988 ein. Die Zahlung wurde aufgrund der Gesetzesänderung zum Tarif versteuert. Sie möchten weitere € 31.928,55 mit 6% versteuert haben.

Da die Auszahlung der Abgangsentschädigung in den Zeitraum zwischen 01.03.2014 und 13.06.2014 fällt, sei Ihrer Ansicht nach § 67 Abs 6 EStG 1988 idF BGBl I 13/2014 anzuwenden und die Abgangsentschädigung mit 6% zu versteuern. § 67 Abs 6 EStG 1988 idF BGBl I 40/2014 sei erst ab dem Inkrafttreten der Änderung (13.06.2014) anzuwenden und daher seien Abgangsentschädigungen erst ab diesem Zeitpunkt gemäß § 67 Abs 10 EStG 1988 zu versteuern. Sollte sich der festgestellte Sachverhalt als unrichtig erweisen, möge dieser Umstand innerhalb von einem Monat ab Zustellung dieses Schreibens dem

Bundesfinanzgericht unter Beilage der entsprechenden Beweismittel bekannt gegeben werden.

2. Es wird darauf hingewiesen, dass zur Rechtsfrage, ob Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für zukünftige Lohnzahlungszeiträume nach dem AbgÄG 2014 unter § 67 Abs 6 EStG 1988 idF BGBl I 13/2014 fallen oder nicht bzw. nach welcher Bestimmung des § 67 EStG 1988 eine Abgangsentschädigung, deren Auszahlung in den Zeitraum zwischen dem 01.03.2014 und dem 13.06.2014 fällt, zu besteuern ist, ein Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zu GZ Ra 2017/15/0073 anhängig ist. Gegenständlich ist die gleiche Rechtsfrage zu klären. Es ist daher beabsichtigt, die gegenständliche Entscheidung gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Beendigung des Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof zu GZ Ra 2017/15/0073 auszusetzen. Allfällige Einwendungen gegen die Verfügung der Aussetzung der Entscheidung mögen innerhalb von einem Monat ab Zustellung dieses Schreibens beim Bundesfinanzgericht eingebracht werden."

Im Schreiben vom 24.05.2018 führte die steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers aus, dass sie bezugnehmend auf das Schreiben vom 26.04.2018 im Namen und Auftrag ihres Mandanten bestätigen möchte, dass der Sachverhalt richtig wiedergegeben worden sei. Klarstellend sei angemerkt, dass die Zahlung, trotz der Zweifel infolge der Gesetzesänderung, zum Tarif versteuert worden sei, um einer möglichen Haftung seitens des Dienstgebers zu entgehen. Herr Beschwerdeführer sei anlässlich der Abrechnung darauf hingewiesen worden, die begünstigte Besteuerung daher im Veranlagungsverfahren zu beantragen.

Das zitierte Verfahren vor dem VwGH zu GZ Ra 2017/15/0073 sei mit Erkenntnis vom 19.04.2018 als unbegründet abgewiesen worden. Im Erkenntnis habe der Gerichtshof ausgesprochen, dass die Rechtsposition des Beschwerdeführers für die Vergangenheit nicht verschlechtert worden sei und sich die Beschwerde somit als unbegründet erwiesen habe.

Im Gegensatz zum vom Höchstgericht entschiedenen Fall sei die Vereinbarung von bzw mit Herrn Beschwerdeführer bereits wesentlich früher (am 18.12.2013) und zwar noch vor Bekanntwerden der Änderung des Gesetzes geschlossen worden; zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung hätten die Vertragspartner daher auf die begünstigte Besteuerung entsprechend dem geltenden § 67 Abs 8 lit b EStG vertraut.

Durch die zwischen dem Abschluss der Vereinbarung und der tatsächlichen Auszahlung erfolgte Gesetzesänderung und nunmehrige Rechtsprechung im angeführten Fall habe sich die Rechtsposition ihres Mandanten sehr wohl verschlechtert!

Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in die vorliegenden Aktenteile.

Rechtslage

§ 67 EStG 1988 idF BGBl I 13/2014 lautet auszugsweise:

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

(8) Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

b) Kündigungsentschädigungen sind gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen, höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG.

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

Gemäß § 124 b Z 256 EStG 1988 sind § 67 Abs. 6 und Abs. 8 lit. a und b, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014, erstmalig auf Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 erfolgen. § 67 Abs. 6 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 13/2014 ist auf Auszahlungen im Rahmen von Sozialplänen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. f, die nach dem 28. Februar 2014 erfolgen, weiterhin anzuwenden, wenn der Sozialplan vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurde.

§ 67 EStG 1988 idF BGBl. I 40/2014 lautet auszugsweise:

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

(8) Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

b) Kündigungsentschädigungen sind gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen, höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG.

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

Erwägungen

Strittig ist im gegenständlichen Fall, nach welcher Bestimmung des § 67 EStG 1988 der als Abgangsentschädigung bezeichnete Betrag zu versteuern ist. Unstrittig ist die

Qualifikation der Abgangsentschädigung als Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume.

Im Erkenntnis zu GZ Ra 2017/15/0073 vom 19.04.2018 hat der VwGH zur Rechtsfrage, ob die am 12. Juni 2014 vorgenommene gravierende Änderung im Wortlaut des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur deklaratorisch im Sinne einer Klarstellung oder konstitutiv wirke, erkannt:

"11 § 67 Abs. 6 EStG 1988 in der im Revisionsfall anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 13/2014 lautete auszugsweise:

"Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), sind nach Maßgabe folgender Bestimmungen mit dem Steuersatz von 6 % zu versteuern: (...)"

12 Mit dem Budgetbegleitgesetz 2014, BGBl. I Nr. 40/2014, wurde der erste Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988 wie folgt ergänzt:

"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:"

13 Die Änderung diene nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage der Klarstellung, dass Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für zukünftige Lohnzahlungszeiträume nicht dem § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu subsumieren sind. Die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 umgesetzten Änderungen sollten damit im Wortlaut verdeutlicht werden (vgl. RV 53 BlgNR 25. GP 14).

14 § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 in der im Revisionsfall anzuwendenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2014, BGBl. I Nr. 13/2014, lautet:

"Kündigungsentschädigungen sind gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen, höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG."

15 In der zuvor geltenden Fassung BGBl. I Nr. 142/2000 hatte § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 folgenden Wortlaut:

"Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume sind gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen."

16 Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 13/2014, wurde die Begünstigung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 somit auf Kündigungsentschädigungen eingeschränkt. Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume

sollten nicht mehr erfasst werden (vgl. RV 24 BlgNR 25. GP 9). Die Änderung ist auf Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 erfolgten (§ 124b Z 256 EStG 1988).

17 Gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, wie ein laufender Bezug zu besteuern.

18 Die Umschreibung der von der Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 umfassten Lohnbestandteile mit "sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen", findet sich schon in der Stammfassung der Bestimmung, sodass zu dessen Auslegung auch auf Judikatur zurückgegriffen werden kann, die zu früheren Fassungen der Bestimmung ergangen ist.

19 Im Erkenntnis vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0028, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht Zahlungen erfasst, die geleistet werden, um den Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung eines Dienstvertrages zu bewegen. Weiters wies der Verwaltungsgerichtshof darauf hin, dass derartige Zahlungen unter die Bestimmung des § 67 Abs. 8 EStG 1988 fielen. Die Versteuerung habe nach § 67 Abs. 8 EStG 1988 (mit dem Belastungsprozentsatz) zu erfolgen, auch wenn ein Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses bestehe, wie dies bei Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume und Vergleichssummen in der Regel der Fall sein wird.

20 Der Revisionswerber bringt vor, § 67 Abs. 8 EStG 1988 sei für Auszahlungen, die nach dem 28. Februar 2014 erfolgt seien (somit auch für die revisionsgegenständliche Zahlung) infolge Änderung der Bestimmung mit BGBl. I Nr. 13/2014 nicht mehr anwendbar, womit "in allen Fällen seither bis zum Inkrafttreten der Neuregelung des § 67 Abs. 6 EStG durch das Budgetbegleitgesetz 2014 auch ‚Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume‘ nach § 67 Abs. 6 EStG begünstigt" seien.

21 Dieser Ansicht wäre dann zuzustimmen, wenn Zahlungen, die geleistet werden, um den Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung seines Dienstverhältnisses zu bewegen, nach der bis zum Abgabenänderungsgesetz 2014 erfolgten Änderung des § 67 Abs. 8 EStG 1988 sowohl dem § 67 Abs. 6 als auch dem § 67 Abs. 8 zu subsumieren gewesen wären, Abs. 8 aber als *lex specialis* der Besteuerung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 vorgegangen wäre, sodass mit dem Wegfall der Spezialbestimmung des Abs. 8 eine Besteuerung nach Abs. 6 zu erfolgen hätte. Der angeführten Vorjudikatur liegt ein derartiges Verständnis des Verhältnisses der beiden Bestimmungen zu einander jedoch nicht zu Grunde. Der Verwaltungsgerichtshof hat vielmehr unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass Zahlungen, die geleistet werden, um den Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung eines Dienstvertrages zu bewegen, nicht dem § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu subsumieren sind. Dass die Regelung des § 67 Abs. 8 EStG die sonst nach Abs. 6 vorzunehmende Besteuerung verdränge, kann auch dem vom Revisionswerber angeführten - noch zum EStG 1972 ergangenen - Erkenntnis vom 18. März 1991, 90/14/0053, nicht entnommen werden.

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

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

Die Rechtsprechung des VwGH im o.a. Erkenntnis ist auf den gegenständlichen Fall anwendbar, da es sich um einen Sachverhalt handelt, der mit dem Sachverhalt im Erkenntnis des BFG das Gegenstand der Revision war, vergleichbar ist.

Im gegenständlichen Fall fällt der Auszahlungstag der Abgangsentschädigung (30.04.2014) ebenso wie in dem dem VwGH Erkenntnis zugrundeliegenden Fall in den Zeitraum vom 01.03.2014 bis zum 12.06.2014. Dass die Vereinbarung im gegenständlichen Fall am 18.12.2013, also bereits vor der Gesetzesänderung, geschlossen wurde, während die Vereinbarung in dem dem Erkenntnis des VwGH zugrunde liegenden Beschwerdefall erst am 22.04.2014, demnach nach in Kraft treten der Änderung durch das Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 13/2014 geschlossen wurde, spielt keine Rolle, weil es tatsächlich nur auf den Auszahlungszeitpunkt ankommt, der bei beiden Fällen zwischen dem 01.03.2014 und dem 12.06.2014 liegt.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass, wie der VwGH im o.a. Erkenntnis ausgesprochen hat, Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 28.02.2014 erfolgt sind, nach Wegfallen der begünstigenden Bestimmung des § 67 Abs 8 EStG 1988, nicht unter § 67 Abs 6 EStG 1988 zu subsumieren sind, weil solche bereits nach der Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2014 nicht unter den § 67 Abs 6 EStG 1988 zu subsumieren waren.

Dem Einwand der steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers, wonach im Gegensatz zum vom Höchstgericht entschiedenen Fall die Vereinbarung von bzw mit Herrn Beschwerdeführer bereits wesentlich früher (am 18.12.2013) und zwar noch vor Bekanntwerden der Änderung des Gesetzes geschlossen worden sei und die

Vertragspartner im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung daher auf die begünstigte Besteuerung entsprechend dem geltenden § 67 Abs 8 lit b EStG vertraut hätten, ist Folgendes zu entgegnen:

Der Verfassungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass das bloße Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt (vgl. VfSlg 16.687/2002 mwN). Vielmehr bleibt es der Gesetzgebung auf Grund des ihr zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraums unbenommen, die Rechtslage auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern (zB VfSlg 18.010/2006 mwN). Gesetzliche Vorschriften können allerdings mit dem Gleichheitsgrundsatz in Konflikt geraten, wenn und insoweit sie die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage handelnden Rechtsunterworfenen nachträglich belasten. Der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum endet daher unter anderem dort, wo rückwirkende Gesetzesänderungen die Rechtsposition der Rechtsunterworfenen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern (vgl. VfSlg 13.020/1992, 16.850/2003).

Eine Gleichheitswidrigkeit der gegenständlichen Gesetzesbestimmung wird vom Beschwerdeführer nicht behauptet.

Mit der Änderung des § 67 Abs 8 lit b EStG 1988 durch das AbgÄG greift der Gesetzgeber nicht rückwirkend in bestehende Rechtspositionen ein. Nur aufgrund der ausschließlich für die Zukunft geltenden Änderung der Rechtslage gestalten sich die Auswirkungen der im Vertrauen auf das Bestehen der rechtlichen Rahmenbedingungen getroffenen Dispositionen anders als erwartet.

Bei Abschluss der Vereinbarung am 18.12.2013 hat der Beschwerdeführer darauf vertraut, dass die Besteuerung der Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume gemäß dem zu diesem Zeitpunkt geltenden § 67 Abs 8 lit b EStG 1988 erfolgt, die gegenständliche Abgangsentschädigung demnach gemäß Abs 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen gewesen sei und nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen gewesen wäre. In seine bestehende Rechtsposition wird durch die Gesetzesänderung nicht eingegriffen.

Dazu kann festgehalten werden, dass ein Steuerpflichtiger nicht darauf vertrauen darf, dass eine für ihn möglicherweise günstigere Regelung nicht vom Gesetzgeber geändert werden darf.

Die geänderte Bestimmung des § 67 Abs 8 lit b EStG 1988 idF BGBl I 13/2014 ist gemäß § 124 b Z 256 EStG 1988, erstmalig auf Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 erfolgen.

Das Finanzamt ist als Verwaltungsbehörde an die Gesetze gebunden und hat diese anzuwenden. Die anzuwendende Bestimmung des § 67 Abs 8 lit b EStG idF BGBl I 13/2014 ist klar und eindeutig. Durch die Anwendung der geänderten Rechtslage wurde der Vertrauensschutz daher nicht verletzt.

Der ungeschriebene, auch im öffentliche Recht zu beachtende Grundsatz von Treu und Glaube bedeutet nämlich, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Daraus folgt, dass ein Gesetz bzw. die Änderung eines Gesetzes nicht an diesem Grundsatz gemessen werden kann, weil ein allgemeiner Anspruch auf die Beständigkeit der Gesetzeslage nicht besteht (vgl. VwGH 31.07.2002, 2002/16/0155).

Dem Einwand der steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers, wonach sich durch die nunmehrige Rechtsprechung im angeführten Fall die Rechtsposition ihres Mandanten sehr wohl verschlechtert habe, ist zu entgegnen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis zu GZ Ra 2017/15/0073 nur ausdrücklich ausgesprochen, dass die mit dem Budgetbegleitgesetz 2014 in § 67 Abs 6 EStG 1988 durch Ergänzung der Wortfolge "*(ausgenommen ...) und Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume*" beabsichtigte "Klarstellung" keine Änderung des normativen Gehaltes des § 67 Abs 6 EStG 1988 bewirkte.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes waren derartige Zahlungen (auch wenn sie in Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses stehen) schon vor der Änderung durch das Budgetbegleitgesetz 2014 nicht dem § 67 Abs 6 EStG 1988 zu subsumieren. Eine Änderung der Rechtsprechung diesbezüglich ist nicht erfolgt.

Zulässigkeit einer 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. Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor, zumal die gegenständliche Entscheidung Deckung in der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes findet.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 25. Juli 2018