

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, Adr, über die Beschwerden vom 12.04.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 30.03.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) und Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wird gemäß § 279 BAO 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. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Anspruchszinsen 2014 wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Streitjahr nichtselbständige Einkünfte und erhielt von ihrem ehemaligen Arbeitgeber im Februar 2014 eine Entschädigung iHv 558.000 € für den Verzicht auf künftige Arbeitsleistungen. Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 30.3.2016 die Einkommensteuer für das Jahr 2014 mit -8.010,00 € fest, wobei die Entschädigung gem. § 67 Abs. 10 EStG 1988 versteuert wurde.

Ebenfalls mit Bescheid vom 30.3.2016 wurden die Anspruchszinsen mit -78,31 € festgesetzt. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 sowie gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen brachte die Bf. Beschwerde ein und beantragte die Besteuerung der "Kündigungsentschädigung" nach der vor dem Abgabenänderungsgesetz 2014 geltenden Fassung. Begründend wurde ausgeführt, dass sowohl die Vereinbarung als auch die Zahlung der "Kündigungsentschädigung" bereits vor Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 2014 erfolgt seien. Auf Grund einer internen Restrukturierung, die schlussendlich zum Wegfall ihrer Stelle geführt

habe, sei ihr Arbeitgeber bestrebt gewesen, die Bf. zu einer vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses zu bewegen. Die zugrunde liegende Vereinbarung sei im Dezember 2013 getroffen worden und die Auszahlung im Februar 2014 erfolgt. Erst danach, am 1.3.2014, sei das Abgabenänderungsgesetz 2014 in Kraft getreten, wonach Kündigungsentschädigungen nicht unter die Begünstigung des § 67 Abs. 6 und Abs. 8 lit. a und b EStG fielen. Sie habe auf die zum Zeitpunkt der Vereinbarung geltende Rechtslage vertraut, andernfalls wäre die Vereinbarung in dieser Form nicht zustande gekommen.

Obwohl gem. Artikel 1 Ziffer 256 BGBl. I Nr. 13/2014 die geänderte Fassung des § 67 Abs. 6 und 8 erstmalig auf Auszahlungen, die nach dem 28.2.2014 erfolgen, anzuwenden sei, sei die Versteuerung der "Kündigungsentschädigung" nach den erst zu einem späteren Zeitpunkt in Kraft getretenen Bestimmungen erfolgt. Die Versteuerung sei daher nicht nach der für diesen Zeitpunkt geltenden Rechtslage erfolgt. Demzufolge seien 55.799,89 € zu viel an Lohnsteuer entrichtet und die Anspruchszinsen zu gering festgesetzt worden. Da zum Zeitpunkt der Vereinbarung als auch zum Zeitpunkt der Auszahlung der "Kündigungsentschädigung" noch die Bestimmung des § 67 Abs. 6 und 8 in der Fassung des BGBl. I Nr. 156/2013 gegolten habe, beantrage sie, die Lohnsteuer um diesen Betrag zu kürzen sowie die Anspruchszinsen entsprechend zu erhöhen.

Zudem plädiere sie auf den Vertrauensschutz:

- bei Abschluss der Vereinbarung sei die Gesetzesänderung nicht bekannt gewesen und sie habe im Vertrauen auf das zur Zeit der Vereinbarung geltende Gesetz gehandelt
- die Vereinbarung wäre nicht in der Form zustande gekommen, wenn sie nicht auf das geltende Gesetz vertraut hätte
- sie plädiere darauf, dass sie sich auf das Gesetz, das zum Zeitpunkt der Vereinbarung gegolten habe, verlassen könne und darauf, dass das neue Gesetz erstmalig auf Auszahlungen, die nach dem 28.2.2014 erfolgen, anzuwenden sei

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 6.6.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Begünstigung nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 (ein Fünftel steuerfrei) nur berücksichtigt werden könne, wenn gleichzeitig mit der Dienstfreistellung die zustehenden Entgelte in einer Summe ausbezahlt würden. Abgesehen von der erforderlichen Auszahlung der gesamten ab 1.3.2014 anfallenden Bezüge sei es zwingend notwendig, dass der (die) Arbeitnehmer(in) ab diesem Zeitpunkt auch keine Arbeitsleistung mehr für das Unternehmen erbringe.

Im gegebenen Fall sei keine Auszahlung der gesamten ab 1.3.2014 zustehenden Bezüge vor dem 1.3.2014 erfolgt (laut Lohnkonto seien Zahlungen bis 30.4. erfolgt) und die Bf. sei auch noch bis 30.4.2014 tätig gewesen. Die Versteuerung gem. § 67 Abs. 10 EStG sei daher zu Recht erfolgt.

Das Argument der Bf., dass zum Zeitpunkt der Auszahlung noch die alte Rechtslage gegolten habe, sei nicht zielführend, weil zwar die Auszahlung der Bezüge vor dem 1.3.2014 erfolgt, die Tätigkeit aber nicht eingestellt worden sei und zudem nicht sämtliche

noch zustehenden Entgelte gemeinsam mit der "Kündigungsentschädigung" in einer Summe ausbezahlt worden seien.

Auch auf den Vertrauensschutz könne nicht verwiesen werden, weil nach ständiger Judikatur des VwGH das Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG) grundsätzlich stärker sei als der Grundsatz von Treu und Glauben.

Da die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 abgewiesen wurde, wurde auch die Beschwerde gegen die Festsetzung von Anspruchszielen abgewiesen.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag brachte die Bf. vor, dass der Verfassungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung betont habe, dass der Gesetzgeber durch den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitssatz gehalten sei, dem Vertrauensschutz bei seinen Regelungen Beachtung zu schenken. Gem.

VfSlg 19.637/2012 führten gesetzliche Vorschriften, die (nachträglich) an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition des Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis, wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht würden und nicht besondere Umstände vorlägen, die eine solche Rückwirkung - beispielsweise um einen gleichheitswidrigen Zustand zu beseitigen - verlangten (vgl. ebenso VfSlg 12.186/1989; VfSlg 12.416/1990; VfSlg 13.020/1992; VfSlg 14.149/1995; VfSlg 14.515/1996; VfSlg 15.060/1997; VfSlg 15.739/2000; VfSlg 16.022/2000; VfSlg 16.850/2005).

Eine ebensolche unzulässige Gleichheitswidrigkeit sehe die Bf. in ihrem Fall gegeben: die mit 1.3.2014 in Kraft getretene Neufassung des § 67 Abs. 8 EStG habe steuerliche Folgen an einen bereits im Dezember 2013 verwirklichten Tatbestand geknüpft und dadurch ihre Rechtsposition mit Wirkung für die Vergangenheit maßgeblich verschlechtert. Obwohl diese Verschlechterung zu einer um rund 25% höheren Lohnversteuerung geführt habe und sie unter diesen Umständen die im Vertrauen auf die im Dezember 2013 geltende Gesetzeslage getroffene Disposition nicht getroffen hätte, hätte sie keine Möglichkeit gehabt, diese rückgängig zu machen oder zu ändern.

Sie habe im Dezember 2013 vor dem Hintergrund einer internen Restrukturierung unter Wegfall ihres Arbeitsplatzes mit ihrem Arbeitgeber eine einvernehmliche Vereinbarung betreffend eine "Kündigungsentschädigung" für den Verzicht auf künftige Arbeitsleistungen getroffen. Es sei keine Dienstfreistellung und die Auszahlung der "Kündigungsentschädigung" in einer Summe erfolgt. Diese Summe sei deutlich geringer gewesen als die Summe der bis zum Vertragsende vertraglich zustehenden Bezüge. Eine frühere Kündigungsmöglichkeit als zum Vertragsende habe es mangels Vereinbarung im Arbeitsvertrag nicht gegeben. Entscheidend in dieser Vereinbarung und den vorherigen Verhandlungen sei für die Bf. der Nettozufluss aus der "Kündigungsentschädigung" gewesen. Hierbei habe sie auf die damals - im Dezember 2013 - geltende Vergünstigung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG vertraut und demzufolge eine Nettozahlung iHv rund

335.000 € erwartet. Diese Nettozahlung sei ihre Untergrenze gewesen, unter der sie eine Vereinbarung nicht eingegangen wäre.

Zu diesem Zeitpunkt wäre sie bereits seit knapp 5 Jahren bei diesem Dienstgeber tätig gewesen; vorher weiter 4 Jahre bei der deutschen Muttergesellschaft. Der Vertrag wäre noch bis Ende 2016 weitergelaufen und danach üblicherweise ein weiterer Einsatz im Konzern angedacht gewesen. Sie sei nur bereit gewesen, dies gegen eine akzeptable (Netto-) Summe aufzugeben, weshalb sie schlussendlich die einvernehmliche Auflösung gegen eine Kündigungsentschädigung iHv 558.000 € eingegangen sei, was auf Basis der damaligen Rechtslage einen Nettozufluss von 335.000 € bedeutet hätte.

Dies wäre deutlich unter den ihr bis zum Vertragsende normalerweise zustehenden Bezügen gelegen und hätte ihre Untergrenze dargestellt, d.h. zu einem geringeren Betrag hätte sie diese Disposition nicht getroffen. Es habe ja kein Zwang zur Einigung bestanden; sie hätte auch den Vertrag, der nicht kündbar gewesen sei, fortlaufen lassen können und die dann weit höheren Bezüge über die Zeit normal versteuern können. Da sie aber auf die damals geltende Rechtslage hinsichtlich des § 67 Abs. 8 lit. b EStG vertraut hätte, habe sie die Disposition, die zur Auflösung geführt habe, getroffen. Die Begünstigung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG habe für sie die Vereinbarung erst attraktiv gemacht, da sie so mit dem damals zu erwartenden Steuervorteil im Nettozufluss näher an die Summe herangekommen wäre, die sie ansonsten netto erhalten hätte, wenn sie den Vertrag über die Zeit hätte weiterlaufen lassen. Während die Kündigungsentschädigung von 558.000 € auf Basis der damaligen Rechtslage mit knapp 40% versteuert worden wäre, wären die fortlaufenden Bezüge bis Vertragsende, die sich auf insgesamt 711.000 € belaufen hätten (Gehalt und Tantieme, ohne Wohnungsbudget, Lebenshaltungskostenausgleich und Heimflugbudget) mit ca. 44% versteuert worden (Annahme auf Basis ihres Einkommensteuersatzes 2012). So wäre der erwartete Nettozufluss aus der Kündigungsentschädigung 335.000 € und damit gut 15% unter dem erwarteten Nettozufluss von 398.000 € über die Zeit bis Vertragsende gewesen. Diese gut 15% Abschlag auf den Nettozufluss bis Vertragsende wären für sie maßgeblich bei Abschluss der Vereinbarung gewesen. Sie sei bereit gewesen, diesen Abschlag in Kauf zu nehmen, aber er hätte auch ihre Untergrenze dargestellt. Mit der Neufassung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG sei sie aber abrupt vor die unumkehrbare Tatsache gestellt worden, dass der Abschlag nun plötzlich doppelt so hoch sei und dass eben der erwartete Vorteil, dass die "Kündigungsentschädigung" geringer besteuert würde als die normal fortlaufenden Bezüge, entfallen und sogar ins Gegenteil gekehrt wäre. Der Nettozufluss hätte plötzlich nur 279.000 € betragen, was im Vergleich zum erwarteten Nettozufluss von 398.000 € bis Vertragsende ein Abschlag von 119.000 € und damit knapp 30% gewesen wäre. Während sie angesichts der Tatsache, dass sie das Geld auf einmal bekommen habe und sie während der restlichen Vertragslaufzeit frei gewesen wäre, 15% akzeptabel gefunden habe, hätte sie für diese beiden Vorteile einen 30%-Abschlag nicht akzeptiert.

Da die Bf. und ihr Dienstgeber in einem sehr guten Verhältnis auseinander gegangen wären, hätten sie vereinbart, dass sie nach Abschluss der Vereinbarung noch bis Ende

April 2014 weiterarbeiten würde. Als dann in dieser Zeit, in der sie ihre Disposition bereits getroffen gehabt habe, zum 1.3.2014 die Begünstigungen des § 67 Abs. 8 EStG entfallen wären, hätte dies Folgen an den vor Monaten verwirklichten Tatbestand geknüpft und zu einer deutlichen Verschlechterung ihrer Rechtsposition geführt. Somit sei durch die Änderung der Rechtslage ein Eingriff in diesen bereits vorher verwirklichten Tatbestand vorgelegen. Dieser Eingriff wäre zudem von erheblichem Gewicht gewesen, habe er doch ihren Nettozufluss um rd. 17%, zu einer rd. 25% höheren Lohnversteuerung und zu einem von vorher gut 15% auf rd. 30% erhöhten Abschlag geführt, womit der Vereinbarung ihre für die Bf. im Abschlusszeitpunkt maßgebende Basis entzogen gewesen wäre. Trotz dieses gewaltigen Unterschiedes habe sie ihre Disposition weder rückgängig machen noch an die Sachlage anpassen können. Die Vereinbarung sei abgeschlossen und ihr Dienstgeber (verständlicherweise) nicht bereit gewesen, ihr diesen Differenzbetrag auszugleichen.

Durch die nahezu vollständige Beseitigung der Begünstigungen des § 67 Abs. 8 EStG, ohne Einschleif- oder Übergangsregelung für einen solchen Fall sehe sie das berechtigte Vertrauen in die gegebene Rechtslage in einem Maße beeinträchtigt, dass nach ihrem Verständnis eine Verletzung des Gleichheitssatzes vorliege. Rechtfertigungsgründe bzw. besondere Umstände, die eine solche Rückwirkung rechtfertigen könnten oder verlangt hätten, seien nicht erkennbar, insbesondere habe nach ihrem Verständnis die Neufassung des § 67 Abs. 8 EStG keinen gleichheitswidrigen oder gesetzeswidrigen Zustand beseitigt, noch sei damit von einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit abgegangen worden. Auf letzteres würden ja die in der Beschwerdevorentscheidung zitierten VwGH- Erkenntnisse abzielen. So spreche der VwGH in Erkenntnis 2004/15/0136 aus, dass durch den Grundsatz von Treu und Glauben nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit geschützt werde und dass die Behörde verpflichtet sei, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Der Bf. sei die Beseitigung einer Gesetzwidrigkeit durch die Neufassung des § 67 Abs. 8 EStG nicht ersichtlich.

Ihr sei klar, dass der Schutz wohlerworbener Rechtspositionen grundsätzlich durch keine Verfassungsbestimmung gewährleistet und dass es dem Gesetzgeber unbenommen sei, eine einmal geschaffene Rechtsposition auch zu Lasten des Betroffenen zu ändern. Indessen sei gem. VfSlg 16.754/2002 der Gesetzgeber durch den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitssatz gehalten, bei seinen Regelungen dem Vertrauenschutz Beachtung zu schenken.

Im Erkenntnis VfSlg 12.186/1989 habe der Gerichtshof - unter Vertiefung früherer Rechtsprechung - dargetan, dass gesetzliche Vorschriften mit dem Gleichheitssatz in Konflikt geraten könnten, weil und insoweit sie die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage handelnden Bürger nachträglich belasten, und dass schwerwiegende und plötzlich eintretende Eingriffe in erworbene Rechtspositionen, auf deren Bestand der Bürger mit guten Gründen vertrauen habe können, zur Gleichheitswidrigkeit des

belastenden Eingriffes führen könnten. Im Erkennnis VfSlg 12.322/1990 habe er daraus abgeleitet, dass es zur Beurteilung der Gleichheitskonformität insbesondere von Bedeutung sei, ob Normunterworfene bei einem Eingriff in ihre Rechtsposition in einem Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht würden und nicht etwa besondere Umstände vorliegen, die eine solche Rückwirkung - beispielsweise um einen gleichheitswidrigen Zustand zu beseitigen - verlangten (vgl. auch VfSlg 12.485/1990; VfSlg 12.944/1991).

Auch wenn das Vertrauen auf die Fortdauer einer bestimmten Rechtslage im allgemeinen keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genieße, so könnten gem. VfSlg 16.754/2002 und VfSlg 15.936/2000 dennoch Eingriffe in bestehende Rechtspositionen, auf deren Bestand der Betroffene berechtigterweise vertrauen durfte, dann den Gleichheitssatz verletzen, wenn sie schwerwiegend seien und abrupt vorgenommen würden. Gemäß VfSlg 16.754 müssten in solchen Konstellationen gesetzliche Vorkehrungen getroffen werden, die den Betroffenen ausreichend Gelegenheit geben, sich auf die geänderten Verhältnisse einzustellen. Auch gem. VfSlg 13.655/1993 müsse dem Betroffenen eine bei Durchschnittsbetrachtung realistische Chance eingeräumt werden, die Auswirkungen der Änderungen abzufangen (vgl. auch VfSlg 15.739/2000). Dies sei bei der Bf. nicht der Fall gewesen: die Disposition sei irreversibel gewesen und sie hätte keine Möglichkeit gehabt, die durch die Neufassung des § 67 Abs. 8 EStG begründete Schlechterstellung abzufangen, zu vermindern oder zu verhindern.

Die Neufassung des § 67 Abs. 8 EStG stelle also für sie einen schwerwiegenden und abrupten Eingriff dar, indem ihr Nettozufluss um 55.800 € und rd. 17% gemindert und der Abschlag auf die ihr ansonsten bis Vertragsende zustehenden Nettobezüge von rd. 15% auf 30% nahezu verdoppelt worden sei. Damit habe dieser Eingriff ihr zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung berechtigtes Vertrauen auf die Rechtslage ohne jegliche Reversibilitätsmöglichkeit ihrer getroffenen Disposition, die sie so nicht getroffen hätte, enttäuscht.

Zudem habe die Auszahlung der Kündigungsentschädigung im Februar 2014 stattgefunden, also bevor die neue Fassung des § 67 Abs. 8 EStG in Kraft getreten sei. Die Versteuerung sei demnach nicht zu den zum Zeitpunkt der Auszahlung gültigen gesetzlichen Bestimmungen vorgenommen worden, sondern nach den zu einem späteren Zeitpunkt erst in Kraft getretenen. Richtig sei, dass die Tätigkeit zum Auszahlungszeitpunkt nicht eingestellt gewesen wäre, sondern weiter zwei Monate erfolgt und ebenfalls weitere zwei Monate vergütet worden sei. Dies jedoch auf Grund des guten Verhältnisses zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer, wofür sie hoffentlich nicht unverhältnismäßig benachteiligt werde.

Über Aufforderung durch das BFG legte die Bf. ihr Angebot zur einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses vom 20. Dezember 2013 vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Die Bf. erzielte im Streitjahr 2014 als Geschäftsführerin der GmbH nichtselbständige Einkünfte. Das mit Anstellungsvertrag vom 28.11.2008 begründete Dienstverhältnis wurde mit Vereinbarung vom 31.8.2011 bis zum 31.12.2016 verlängert.

Im Dezember 2013 schloss die Bf. mit ihrer ehemaligen Arbeitgeberin eine Vereinbarung, wonach das Dienstverhältnis einvernehmlich mit Wirkung zum 30.04.2014 aufgelöst werden sollte.

Für die der Bf. bis zum Ende der Vertragslaufzeit ansonsten zustehenden Bezüge, Tantiemen und Ansprüche erhielt die Bf. eine Abgangsentschädigung in Höhe von € 558.000,00 (Punkt IX der Vereinbarung). Die Auszahlung des gesamten Betrages erfolgte im Februar 2014 in einer Summe.

Das Dienstverhältnis wurde mit 30. April 2014 beendet, bis zu diesem Zeitpunkt erhielt die Bf. die laufenden Bezüge und Aufwandsersätze.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die Aktenlage, insbesondere das Angebot zur einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses vom 20.12.2013 und das Vorbringen der Bf. und ist unstrittig.

Strittig ist, ob § 67 Abs. 8 lit. b EStG idF vor dem AbgÄG 2014 auf die gg. Entschädigung Anwendung findet.

Rechtslage:

§ 67 Abs. 8 lit. b EStG idF vor dem AbgÄG 2014 lautete:

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.

§ 67 Abs. 8 lit. b EStG idF AbgÄG 2014, BGBl. 2014/13, 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.

§ 67 Abs. 6 EStG idF AbgÄG 2014, BGBl. 2014/13, 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:

1. Der Steuersatz von 6% ist auf ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, höchstens aber auf den Betrag anzuwenden, der dem Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG entspricht.

[...]

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2014, BGBl I 2014/40, wurde der erste Satz des Abs. 6 geändert. Die Novellierung diente der Klarstellung, dass Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für zukünftige Lohnzahlungszeiträume nicht unter Abs. 6 zu subsumieren sind. Der erste Satz erhielt ab 13.6.2014 folgenden Wortlaut:

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:

Gem. § 124b Z 256 leg.cit. 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.

Erwägungen:

Die Versteuerung der strittigen Zahlung erfolgte gem. § 67 Abs. 10 EStG 1988, weil nach Auffassung der Abgabenbehörde die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Begünstigung gem. § 67 Abs. 8 lit. b idF vor dem AbgÄG 2014 (ein Fünftel steuerfrei) nicht vorliegen.

Laut Beschwerdevorbringen sind die Bf. und ihr Arbeitgeber im Dezember 2013 vor dem Hintergrund einer bevorstehenden internen Restrukturierung des Unternehmens unter Wegfall des Arbeitsplatzes der Bf. einvernehmlich übereingekommen, das Dienstverhältnis, das auf Grund des Anstellungsvertrages vom 28.11.2008 und der Vereinbarung vom 31.8.2011 erst mit 31.12.2016 enden sollte, mit Wirkung vom 30.4.2014 vorzeitig zu beenden.

Als "Abgangsentschädigung" für die der Bf. bis zum Ende der Vertragslaufzeit ansonsten zustehenden Bezüge, Tantiemen und Ansprüche erhielt die Bf. einen Betrag in Höhe von € 558.000,00. Diese Abgangsentschädigung war spätestens am 30.4.2014 fällig (Punkt IX. der vorgelegten Vereinbarung).

Punkt XI. (Abschließende Regelung aller Ansprüche) der Vereinbarung lautet: "*Diese Vereinbarung regelt abschließend alle Ansprüche der Vertragspartner untereinander. Die Dienstnehmerin erklärt hiermit, dass mit vollständigem Erhalt der in den Artikeln III. (Bezüge), IV (Tantiemen), VIII. MTI und IX. (Abgeltung) dieser Vereinbarung angeführten Beträge und Leistungen alle bekannten und unbekannten, fälligen und noch nicht fälligen Ansprüche der Dienstnehmerin gegenüber dem Dienstgeber und allen Gesellschaften des Konzerns vollständig abgegolten und bereinigt sind, insbesondere die Ansprüche auf nach dem 30.04.2014 anstehendes Gehalt und anteilige Sonderzahlungen, gesetzliche*

Abfertigung, sonstige Abfertigungen auf welcher Grundlage immer, variable Entgelte, Jubiläumsgelder, Sachbezüge sowie Urlaubersatzleistung (einschließlich anteiliger Sonderzahlungen) und alle sonstigen Ansprüche auf fixes oder variables Entgelt.

Über die Zahlung der in dieser Vereinbarung vereinbarten Ansprüche hinaus erhält die Dienstnehmerin daher keinerlei sonstigen Zahlungen mehr. Davon ausgenommen sind Ansprüche aus der betrieblichen Altersversorgung (Artikel VI.) sowie gegenüber der Mitarbeitervorsorgekasse und der Ersatz von Aufwand und Auslagen jeder Art, welcher innerhalb von zwei Monaten nach Vorliegen der entsprechenden Belege abgerechnet werden.

Der Dienstgeber seinerseits erklärt, dass mit dieser Vereinbarung alle bekannten und unbekannten, fälligen und noch nicht fälligen Ansprüche des Dienstgebers gegenüber der Dienstnehmerin vollständig abgegolten und bereinigt sind. Der Dienstgeber hält die Dienstnehmerin überdies dafür schad- und klaglos, dass auch von Konzerngesellschaften des Dienstgebers keine bekannten und unbekannten, fälligen und noch nicht fälligen Ansprüche mehr erhoben werden. Diese Regelung erfasst nicht die allfälligen Regressansprüche des Dienstgebers an die Dienstnehmerin wegen Zahlung der Einkommensteuer der Dienstnehmerin aus dieser Vereinbarung durch den Dienstgeber."

Auf Grund der Begünstigung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG idF vor dem AbgÄG hat die Bf. mit einem Nettozufluss iHv € 335.000,00 gerechnet, während die Summe der laufenden Bezüge, die sie ansonsten bis zum vertraglich vereinbarten Ende des Dienstverhältnisses erhalten hätte, laut Bf. netto € 398.000,00 betragen hätte. Da der vereinbarte Betrag in einer Summe ausbezahlt wurde und sie während der restlichen Vertragslaufzeit frei gewesen wäre, war die Bf. bereit, den kalkulierten Abschlag in Kauf zu nehmen. Einen höheren Abschlag hätte sie nicht akzeptiert.

Kündigungsentschädigungen sind Zahlungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer auf Grund einer verfehlten Kündigung: Wird mit zu kurzer Frist oder frühem Termin gekündigt, so gebührt dem Arbeitnehmer für jenen Zeitraum das Entgelt, der bis zur ordnungsgemäßen Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch frist- bzw. termingerechte Kündigung hätte verstrecken müssen.

Andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume sind Zahlungen, die der Arbeitgeber freiwillig leistet, um den Arbeitnehmer zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses zu bewegen (vgl Doralt § 67, Tz 85f. mwN).

Die in Rede stehende, von der Bf. als Kündigungsentschädigung bezeichnete (einmalige) Zahlung wurde mit der Absicht vereinbart, eine vorzeitige Auflösung des mit Ende 2016 befristeten Dienstverhältnisses zu ermöglichen, wobei der streitgegenständliche Betrag in Anlehnung an die der Bf. bis zum Vertragsende zustehenden laufenden Bezüge und unter Verzicht auf alle Ansprüche vereinbart wurde. Es handelt sich dabei um eine Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (vgl. auch VwGH vom 15.11.2011, 2007/15/0231; vom 29.10.2003, 2000/13/0028 und vom 18.3.1991,

ZI. 90/14/0053; UFS vom 26.11.2012, RV/0290-F/10; vom 26.04.2010, RV/0925-W/09; UFS 11.09.2009, RV/0537-G/07; UFS 13.7.2007, RV/0366-I/06).

Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume waren bis zum AbgÄG 2014 nach § 67 Abs. 8 lit. b begünstigt.

Derartige Auszahlungen, die nach dem 28.2.2014 erfolgen, sind steuerlich weder nach § 67 Abs. 8 noch nach Abs. 6 EStG begünstigt, sondern gem. § 67 Abs. 10 EStG im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats zu besteuern (vgl. Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, 20.Erg.-Lfg., Anm. 151 zu § 67).

Gegenständlich erfolgte die Auszahlung des strittigen Betrages im Februar 2014, dennoch erfolgte die Versteuerung durch das Finanzamt gem. § 67 Abs. 10 EStG, weil nach Auffassung des Finanzamtes die Begünstigung nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2014 (ein Fünftel steuerfrei) nur berücksichtigt werden kann, wenn gleichzeitig "mit der Dienstfreistellung" die zustehenden Entgelte in einer Summe ausbezahlt werden.

Der Rechtsansicht der Abgabenbehörde ist entgegenzuhalten, dass im Beschwerdefall eine Dienstfreistellung nicht erfolgte, sondern die Bf. bis zum einvernehmlich festgelegten vorzeitigen Ende des Dienstverhältnisses vereinbarungsgemäß weiterhin im Betrieb des Arbeitgebers tätig war, die laufenden Bezüge weiterbezahlt wurden (siehe Pkt III. der Vereinbarung), und die Auszahlung der vereinbarten Entschädigung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume in einer Summe (vor Einstellung ihrer Tätigkeit) erfolgte.

Der Beurteilung des Finanzamtes, dass die Begünstigung nicht zum Tragen kommen soll, weil der Bf. die bis zum vereinbarten Ende des Dienstverhältnisses für ihre Tätigkeit zustehenden Bezüge weiterhin monatlich ausbezahlt wurden, vermag sich das BFG nicht anzuschließen.

Der Zweck der Bestimmung des § 67 Abs. 8 EStG 1988 besteht darin, bestimmten sonstigen Bezügen, die bei typischer Betrachtung einen Zusammenhang mit längeren Zeiträumen des Dienstverhältnisses als einem Kalenderjahr haben und deren Auszahlung daher ohne diese Ausnahme nach dem Zuflussprinzip zu einer Erhöhung des laufenden Arbeitslohnes eines Kalenderjahres und damit zu einer Erhöhung des durchschnittlichen Steuerprozentsatzes führen würde, diese Erhöhung zu ersparen (vgl. VwGH 20.10.1992, 92/14/0163).

Da die Zahlung iHv 558.000 € geleistet wurde, um die Bf. zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses zu bewegen und der Bf. die ab dem Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses am 30.4.2014 bis zum Ende der Vertragslaufzeit zustehenden Entgelte in einer Summe ausbezahlt wurden, liegen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 67 Abs. 8 lit. b EStG idF vor AbgÄG 2014 vor. Im Hinblick auf das Vorliegen von zusammengeballten Bezügen und den grundsätzlichen Zweck

einer Progressionsmilderung erscheint nach Ansicht der Richterin die Anwendung der Bestimmung auch auf die gg. Zahlung geboten.

Gleiches gilt für den weiteren Einwand der Abgabenbehörde, wonach es für die Inanspruchnahme der Begünstigung gem. § 67 Abs. 8 lit. b idF vor dem AbgÄG 2014 zwingend notwendig sei, dass der Arbeitnehmer ab dem Zeitpunkt der Auszahlung keine Arbeitsleistungen mehr für das Unternehmen erbringt.

Im vorliegenden Fall wurde das Dienstverhältnis mit Ende April 2014 beendet und sind der Bf. laut Lohnkonto auch bis 30.4.2014 Bezüge zugeflossen, die Auszahlung des Betrages für den Verzicht auf Arbeitsleistungen erfolgte jedoch bereits vor der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses.

Nach Ansicht des BFG ist aus der Wortfolge " *Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungsräume...*" nicht zwingend abzuleiten, dass die Zahlung zum Zeitpunkt der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses zu erfolgen hat bzw. dass ab dem Zeitpunkt der Zahlung auf zukünftige Arbeitsleistungen verzichtet werden muss. Maßgebend ist nach dem Sinn und Zweck der vorstehend genannten Regelung vielmehr, dass es sich um eine Zahlung handelt, die den Arbeitnehmer zur vorzeitigen Auflösung des Dienstvertrages bewegen soll und die in einer Summe ausbezahlt wird.

Im Erkenntnis vom 18.03.1991, 90/14/0053, hat der VwGH zur Bestimmung des § 67 Abs. 8 EStG 1972 ausgesprochen: „*Das Gesetz stellt nicht darauf ab, dass die weiteren Leistungen des Arbeitnehmers, auf die verzichtet wird, während des Weiterbestandes des Dienstverhältnisses zu erbringen wären und dass die geleistete Zahlung nur Zeiträume bis zur tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses betreffen kann. Es macht "für den Verzicht auf Arbeitsleistungen" keinen Unterschied, ob der Arbeitnehmer einer kurzfristigen einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses zustimmt, oder ob er gekündigt, während des Laufes der Kündigungsfrist aber "dienstfrei" gestellt wird. Der Gerichtshof hält es im Beschwerdefall auch vom Zweck der Regelung her für gerechtfertigt, die in Rede stehende Begünstigung zu gewähren, da es sich um zusammengeballte Einkünfte handelt, die in einem Lohnzahlungszeitraum anfallen - während Nachzahlungen, nachträgliche Zahlungen und Vergleichssummen vergangenheitsbezogen sind, ist die vorliegende Zahlung zukunftsbezogen. „*

Auch im vorliegenden Fall wurde die Zahlung – unstrittig - geleistet, um eine vorzeitige Auflösung des Dienstverhältnisses herbeizuführen, sie wurde im Zuge der Beendigung des Dienstverhältnisses gewährt und die Auszahlung des gesamten vereinbarten Betrages erfolgte in einer Summe. Der Auszahlungszeitpunkt steht auch im Einklang mit Punkt IX. der vorliegenden Vereinbarung.

Dem Gesetz kann nicht entnommen werden, dass im Zeitraum der Leistung einer solchen Zahlung die Tätigkeit des Arbeitnehmers bereits eingestellt sein muss.

Wenn gleich vor dem Hintergrund der oben dargestellten Änderung der Rechtslage durch das AbgÄG die Vermutung nahe liegt, dass die Zahlung aus steueroptimierenden

Erwägungen bereits vor Beendigung des Dienstverhältnisses geleistet wurde, kann aus den vorstehend genannten Erwägungen der Ansicht des Finanzamtes, dass ab der Auszahlung keine Arbeitsleistung mehr erbracht werden darf, nicht gefolgt werden. Eine solche Auslegung entspricht nicht dem Wortsinn des Gesetzes und steht auch nicht im Einklang mit dem Zweck der gegenständlichen Bestimmung.

Dem Vorbringen des Finanzamtes, dass die Auszahlung der gesamten der Bf. zustehenden Entgelte, also der monatlichen Bezüge und der Abgangsentschädigung, vor dem 1.3.2014 erfolgen hätte müssen, ist entgegenzuhalten, dass sich § 124b Z 256 EStG lediglich auf Auszahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen bezieht.

Im Hinblick auf die erfolgte Auszahlung vor dem 1.3.2014 steht der Bf. die Begünstigung nach § 67 Abs. 8 lit. b idF vor dem AbgÄG 2014 zu. Eine Auseinandersetzung mit der in der Beschwerde und im Vorlageantrag behaupteten Verletzung jener verfassungsrechtlichen Grenzen, die der Vertrauensschutz dem Gesetzgeber setzt, ist daher entbehrlich.

Erwägungen betreffend Anspruchszinsen:

Anspruchszinsen nach § 205 BAO sollen Zinsvorteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben. Deshalb ist der Anspruchszinsbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Stammabgabenbescheides ausgewiesenen Nachforderung (oder Gutschrift) gebunden. Er kann somit nicht erfolgreich mit dem Argument bekämpft werden, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig sei (vgl. Ritz, *BAO*³, § 205 Tz 34; VwGH 27.3.2008, 2008/13/0036).

Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst gegebenenfalls einen Anspruchszinsbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Erweist sich der Stammabgabenbescheide (hier der Einkommensteuerbescheid 2014) nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert, so wird diesem Umstand mit einem weiteren, an den Abänderungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (z.B. Gutschriftzinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es haben von Amts wegen neue Zinsenbescheide zu ergehen, ohne dass eine Abänderung der ursprünglichen - wirkungslos gewordenen - Anspruchszinsenbescheide zu erfolgen hat (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 0332). Diese Vorgangsweise ist auch den parlamentarischen Materialien zur Schaffung der Bestimmung des § 205 BAO zu entnehmen (siehe Erläuternde Bemerkungen RV 311 BlgNR 21. GP zu Art. 27 Z 8).

Aus den angeführten Gründen war die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheide als unbegründet abzuweisen.

Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
Bezugsauszahlende Stelle	
GmbH	722.335,57
steuerfrei (1/5 von 558.000,00)	-111.600,00
Werbungskosten	-5.150,87
Gesamtbetrag der Einkünfte	605.584,70
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Einkommen	605.524,70
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
(605.524,70 - 60.000,00) x 0,5 + 20.235,00	292.997,35
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	292.997,35
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	292.652,35
Steuer für die sonstigen Bezüge	17.116,86
Einkommensteuer	309.769,21
Anrechenbare Lohnsteuer	-373.579,60
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG	0,39
Festgesetzte Einkommensteuer	-63.819,00

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 Revision ist im gegenständlichen Fall zulässig, weil zur vorliegenden Rechtsfrage, ob eine Besteuerung gem. § 67 Abs. 8 lit. b EStG idF vor dem AbgÄG 2014 nur zur Anwendung gelangen kann, wenn die dem Arbeitnehmer bis zum Ende der Kündigungsfrist zustehenden Entgelte in einer Summe ausbezahlt werden und wenn nach der Auszahlung keine Arbeitsleistung mehr für das Unternehmen erbracht wird, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt.

Wien, am 20. Juni 2017