

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A gegen den am 12. November 2015 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt B betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde hat mit dem am 12. November 2015 ausgefertigten Bescheid die Einkommensteuer für das Jahr 2014 mit -11.687,00 € festgesetzt. Dabei wurde eine Zahlung von brutto 700.000,00 € für den Verzicht auf Arbeitsleistungen (Abgangsentschädigung) gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 nach dem laufenden Tarif besteuert. Der Beschwerdeführer hatte mit Schreiben vom 1. Oktober 2015 beantragt, die Abgangsentschädigung nach § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 13/2014 zu besteuern.
2. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers erhob mit Schreiben vom 9. Dezember 2015 Beschwerde und stellte den Antrag, die Einkommensteuer auf die Abgangsentschädigung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2014, BGBl. I Nr. 13/2014, zu erheben.
3. Mit der am 23. Juni 2016 ausgefertigten Beschwerdevorentscheidung hat die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Auflösung des Beschäftigungsverhältnisses sei nach dem 28. Februar 2014 erfolgt, die Besteuerung der Abgangsentschädigung zum laufenden Tarif sei daher gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 korrekt durchgeführt worden.
4. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers beantragte mit Schreiben vom 27. Juli 2016, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

5. Die Abgabenbehörde hat mit Bericht vom 9. August 2016 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich, unbestritten und erwiesen:

Der Beschwerdeführer war seit 1. Mai 2012 Mitglied des Vorstands der Bank-AG. Mit dem Vorstandssprecher ist es zu fortgesetzten Meinungsverschiedenheiten über die strategische Ausrichtung und Führung der Bank gekommen. Um das Interesse der Bank-AG an einer homogenen Geschäftsführung zu wahren, wurde im beidseitigen Interesse und in Würdigung der Leistung des Beschwerdeführers für die Bank am 22. April 2014 eine Auflösungsvereinbarung geschlossen. Die Auflösungsvereinbarung enthält zur Entschädigung des Beschwerdeführers folgende Regelung:

[...]

5. Als Entschädigung für die vorzeitige Auflösung des Vorstandsdienstvertrages, der ansonsten bis 30.4.2017 gelaufen wäre, erhält Herr Dr. A am Ende des Dienstverhältnisses eine einmalige Entschädigung in Höhe von EUR 700.000 brutto. Damit sind sämtliche Ansprüche aus oder im Zusammenhang mit der Beendigung des Vorstandsdienstvertrages und seiner Zusätze vollständig abgegolten, soweit sie nicht in dieser Vereinbarung ausdrücklich festgelegt werden. [...]

Am 16. Mai 2014 ist der Beschwerdeführer endgültig aus der Bank ausgeschieden. Die Entschädigung wurde von der Bank-AG nach der Bestimmung des § 67 Abs. 10 EStG 1988 als laufender Bezug abgerechnet und am 23. Mai 2014 ausbezahlt.

III. Rechtliche Beurteilung

1. Rechtslage

1.1. § 67 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 13/2014 lautet:

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: [...]

1.2. § 67 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 40/2014 lautet:

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: [...]

Das Budgetbegleitgesetz 2014, BGBl. I Nr. 40/2014 enthält keine gesonderte Regelung zum In-Kraft-Treten der § 67 EStG 1988 betreffenden Änderungen. Sie sind daher gemäß § 11 Abs. 1 Bundesgesetzblattgesetz 2004 (BGBLG) mit Ablauf des Tages der Freigabe zur Abfrage der Verlautbarung in Kraft getreten. Ausgegeben wurde das Budgetbegleitgesetz 2014 am 12. Juni 2014. Demnach sind die § 67 EStG 1988 betreffenden Änderungen am 13. Juni 2014 in Kraft getreten.

1.3. § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 lautet:

Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume sind gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. [...]

1.4. § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 13/2014 lautet:

Kündigungsentschädigungen sind gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. [...]

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

1.5. § 67 Abs. 10 EStG 1988 lautet:

Sonstige Bezüge, die nicht unter § 67 Abs. 1 bis 8 EStG 1988 fallen, sind wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. [...]

2. Beurteilung

2.1. In der Beschwerde vertritt die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers die Ansicht, die Abrechnung der Abgangsentschädigung als laufender Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 entspräche nicht der zum Zeitpunkt des Austrittes geltenden Rechtslage. In der Rechtslage vor dem 1. März 2014 wären nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen, wobei ein Fünftel steuerfrei zu belassen wäre. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 seien mit Wirkung zum Ablauf des 28. Februar 2014 die Worte "*sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume*" aus dem Gesetzeswortlaut gestrichen worden. Durch den Entfall dieser Spezialbestimmung sei die Abgangsentschädigung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2014 zu versteuern. Die mit dem Budgetbegleitgesetz 2014 beschlossene und am 12. Juni 2014 im Bundesgesetzblatt verlaubliche Änderung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 könne auf den Streitfall keine Anwendung finden. Die Gesetzeslage im Zeitpunkt der Vereinbarung und Auszahlung der Abgangsentschädigung wäre eindeutig und ließe eine andere Interpretation nicht zu. Demnach sei die Abgangsentschädigung nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu versteuern. Der Beschwerdeführer habe auf die im Zeitpunkt der Auflösung des

Beschäftigungsverhältnisses geltende und eindeutig formulierte Rechtslage vertrauen dürfen. Eine rückwirkende Anwendung der Bestimmungen nach dem Budgetbegleitgesetz 2014 würde auch gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen.

2.2. Im Vorlageantrag ergänzte die steuerliche Vertretung, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.4.1986, 85/14/0162 und VwGH 11.7.2012, 2009/08/0117) die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur für solche Bezüge gewährt werde, die durch die Beendigung des Dienstverhältnisses ausgelöst werden bzw. mit der Auflösung des Dienstverhältnisses in ursächlichem Zusammenhang stehen. Für Abgangsentschädigung sei charakteristisch, dass sie dafür gewährt werde, dass ein Dienstnehmer aus dem Dienstverhältnis ausscheidet. Der Entfall der Spezialbestimmung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG bewirke daher zwangsläufig die Anwendbarkeit des § 67 Abs. 6 EStG 1988. Die Anwendbarkeit des § 67 Abs. 6 EStG 1988 idF des Abgabenänderungsgesetzes 2014 auf Abgangsentschädigungen zwischen dem 1. März 2014 und dem 12. Juni 2014 bestätige auch der Gesetzgeber mit der im Budgetbegleitgesetz 2014 beschlossenen und am 12. Juni 2014 im Bundesgesetzblatt verlautbarten Änderung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 durch Aufnahme der Wortfolge *"ausgenommen [...] Zahlungen für den Verzicht auf künftige Lohnzahlungszeiträume"*. Hätte der Gesetzgeber eine Anwendung dieser geänderten Bestimmung auf Sachverhalte ab dem 1. März 2014 gewollt, so hätte er diese, sofern es dem Gesetzgeber erlaubt sei, rückwirkend in Kraft gesetzt. Eine solche Rückwirkungsbestimmung fehle aber im Budgetbegleitgesetz 2014. Auf den Streitfall könnten diese Änderungen daher keine Anwendung finden. Die Abgangsentschädigung sei daher nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu versteuern.

2.3. Das Bundesfinanzgericht teilt die Einschätzung des Beschwerdeführers, dass die am 23. Mai 2014 ausbezahlte Abgangsentschädigung in Höhe von 700.000,00 € als freiwillige Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 40/2014 (Budgetbegleitgesetz 2014) zu besteuern wäre, aus folgenden Gründen nicht:

2.3.1. Der begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 unterliegen nur solche Bezüge, deren unmittelbare Ursache die Beendigung des Dienstverhältnisses ist (VwGH 24.11.2012, 2008/13/0252; VwGH 15.09.2011, 2007/15/0231; VwGH 19.04.2006, 2002/13/0038; VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028; VwGH 31.10.2000, 98/15/0122; VwGH 26.07.1995, 92/15/0104). Unter Bezügen im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind also solche zu verstehen, die durch die Beendigung des Dienstverhältnisses ausgelöst werden bzw. mit der Auflösung des Dienstverhältnisses in ursächlichem Zusammenhang stehen und aus diesem Grund anfallen (VwGH 21.02.92/14/0056). Diese Bezüge müssen demnach für die Auflösung eines Dienstverhältnisses typisch sein (VwGH 20.11.2012, 2008/13/0252; VwGH 08.04.1986, 85/14/0162).

2.3.2. Keine für die Beendigung eines Dienstverhältnisses typischen Lohnbestandteile sind Zahlungen für den Verzicht auf weitere Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume. Solche Zahlungen entsprechen nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt keiner freiwilligen Abfertigungen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988, auch wenn

ein Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses besteht (VwGH 15.09.2011, 2007/15/0231; VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028; VwGH 26.07.1995, 92/15/0104; VwGH 18.03.1991, 90/14/0053). Ebenso sind Zahlungen, die schlechthin strittige Ansprüche aller Art abgelten, nicht etwa gleich Abfertigungen für die Beendigung eines Dienstverhältnisses typisch (VwGH 20.11.2012, 2008/13/0252; VwGH 08.04.1986, 85/14/0162).

2.3.3. Nach den unbestrittenen Angaben des Beschwerdeführers wurde die gemäß Punkt 5. der Auflösungsvereinbarung festgelegte Abgangsentschädigung für den Verzicht auf weitere Arbeitsleistungen des Beschwerdeführers für künftige Lohnzahlungszeiträume gezahlt. Damit entsprach die Entschädigung von ihrem wirtschaftlichen Gehalt nicht einer freiwilligen Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe oben Punkt III.2.3.2.) begünstigt § 67 Abs. 6 EStG 1988 grundsätzlich nur Zahlungen für in der Vergangenheit (vor Beendigung des Dienstverhältnisses) angehäuften Ansprüche. Der Tatbestand deckt somit nur Entschädigungszahlungen für vergangenheitsbezogenen Ansprüche ab, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangt sind. Zahlungen für zukunftsbezogene Ansprüche wie solche für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume waren bei Auszahlungen bis zum 28. Februar 2014 ausschließlich nach dem Tatbestand des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 begünstigt. Die Begünstigung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 13/2014 war auf Zahlungen für solche Ansprüche nicht anwendbar, auch nicht subsidiär. Dies hat der Gesetzgeber im Budgetbegleitgesetz 2014, BGBl. I Nr. 40/2014, mit den Änderungen in § 67 Abs. 6 EStG 1988 klargestellt (ErlRV 53 BlgNR XXV. GP 14). Die Rechtsposition des Beschwerdeführers wurde dadurch für die Vergangenheit nicht verschlechtert. Somit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und war gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuweisen.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn 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 Rechtsfrage, ob Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt freiwilligen Abfertigungen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 entsprechen, auch wenn ein Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses besteht, ist durch die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt (siehe oben Punkt III.2.3.). Die ordentliche Revision an den

Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 18. Juli 2017