

TE Vfgh Erkenntnis 2017/10/9 E2536/2016

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 09.10.2017

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

EStG 1988 §67 Abs3, Abs6 idF AbgÄG 2014

AngestelltenG §23

Betriebliches Mitarbeiter- und SelbständigenvorsorgeG §47 Abs3, §73 Abs7

StGG Art5

Leitsatz

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Beschränkung der begünstigten Besteuerung freiwilliger Abfertigungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2014; keine unsachliche Ungleichbehandlung von an den Vorstand einer Aktiengesellschaft ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen und den an einen GmbH-Geschäftsführer aufgrund eines gesetzlichen Anspruches ausbezahlten Abfertigung im System der "Abfertigung alt"; keine unsachliche Benachteiligung von Vorstandsmitgliedern mit nicht dem Regime des Betrieblichen Mitarbeiter- und Vorsorgegesetz unterliegenden Verträgen gegenüber jenen im System der "Abfertigung neu"; keine Verletzung des Vertrauensschutzes; keine Rückwirkung; kein Eingriff in wohlerworbene Rechte

Spruch

I. Der Beschwerdeführer ist durch das angefochtene Erkenntnis weder in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht noch wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in seinen Rechten verletzt worden.

II. Die Beschwerde wird abgewiesen.

Begründung

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt, Beschwerde und Vorverfahren

1. Der Beschwerdeführer war seit 1981 für eine Aktiengesellschaft als Dienstnehmer tätig und seit 1989 Mitglied im Vorstand dieser Aktiengesellschaft. Mit der Bestellung zum Vorstandsmitglied wurde das ursprüngliche Dienstverhältnis mittels vertraglicher Zusatzvereinbarung "stillgelegt", wobei sämtliche bis dahin und in Zukunft noch anfallenden Abfertigungsansprüche (fiktiv) weiterlaufen sollten. Im Jahr 2004 wurde hinsichtlich der Vorstandstätigkeit des Beschwerdeführers ein separater Vorstandsvertrag abgeschlossen, in dem eine Abfertigung nach den Regelungen des §23 Angestelltengesetzes (in der Folge: AngG) vereinbart wurde. Auf Grund seines Ausscheidens aus dem

Unternehmen im Jahr 2014 zahlte die Aktiengesellschaft dem Beschwerdeführer im Dezember 2014 die vertraglich festgelegte Abfertigung aus. Die Aktiengesellschaft versteuerte die zur Auszahlung gelangende Abfertigung folgendermaßen:

Ein Betrag iHv € 21.012,04 wurde als gesetzliche Abfertigung gemäß §23 AngG dem festen Steuersatz von 6% unterzogen. Dieser Betrag bezieht sich auf die in dem Zeitraum des Angestelltenverhältnisses von 1981 bis 1989 angelaufenen Abfertigungsansprüche, die zu Beginn der Vorstandstätigkeit nicht ausbezahlt wurden. Ein Betrag von € 203.850,- wurde als freiwillige Abfertigung gemäß §67 Abs6 EStG 1988 idF des Abgabenänderungsgesetzes 2014 (in der Folge: AbgÄG 2014) dem begünstigten Steuersatz von 6% unterzogen. Der übrige Betrag iHv € 270.235,04 wurde gemäß §67 Abs6 EStG 1988 idF des AbgÄG 2014 nach dem regulären Einkommensteuertarif versteuert.

2. Das Finanzamt Klagenfurt erließ mit 14. Oktober 2015 einen Bescheid betreffend die Einkommensteuer 2014. Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde, in der begehrt wurde, die gesamte Abfertigung mit dem begünstigten Steuersatz von 6% zu besteuern, wies das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 24. August 2016 als unbegründet ab und änderte den Bescheid dahingehend ab, dass das begünstigte Ausmaß der freiwilligen Abfertigung nach §67 Abs6 EStG 1988 idF des AbgÄG 2014 um den von der Aktiengesellschaft als gesetzliche Abfertigung begünstigt versteuerten Betrag iHv € 21.012,04 reduziert wurde.

2.1. In der Begründung verwies das Bundesfinanzgericht auf ein Erkenntnis desselben Gerichtes vom 12. Februar 2016, RV/5100292/2015, in dem ausgeführt wurde, dass die Erwägungen des Verfassungsgerichtshofes in VfSlg 19.933/2014 zur Vorschrift des §20 Abs1 Z8 EStG 1988 auch auf jene des §67 Abs6 EStG 1988 zutreffen würden. Auch diese Bestimmung zielt nicht auf eine unterschiedliche Behandlung von Abfertigungen von Vorstandsmitgliedern einer Aktiengesellschaft und solchen von Geschäftsführern einer GmbH ab. Vielmehr liege der Regelung des §67 Abs6 EStG 1988 idF des AbgÄG 2014 der Gedanke zugrunde, die begünstigte Besteuerung von Abfertigungen, die individualrechtlich vereinbart und damit im Gestaltungsspielraum des Unternehmens liegen würden, insgesamt betraglich zu begrenzen. Mit der Anknüpfung des Gesetzgebers an individualrechtliche Vereinbarungen und an die damit bestehenden Dispositionsmöglichkeiten der beteiligten Personen werde der rechtspolitische Gestaltungsspielraum hinsichtlich des §67 Abs6 EStG 1988 idF des AbgÄG 2014 nicht überschritten. Ferner sei nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber vor der Beschränkung der steuerlichen Begünstigung durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 bestimmte Verhaltensweisen von Vorstandsmitgliedern gefördert oder den Beschwerdeführer zu einem bestimmten Aufwand veranlasst hätte, der durch die Begrenzung der Begünstigung nunmehr frustriert werde. Der Umstand, dass die Gewährung steuerbegünstigter Abfertigungen im Rahmen der Gehaltsverhandlungen eine Rolle gespielt bzw. Vorstandmitglieder im Vertrauen auf das unveränderte Weiterbestehen der Steuerbegünstigung das Weiterlaufen entsprechender Anwartschaften vereinbart hätten, begründe keine schutzwürdige Position. Dieser Beurteilung schloss sich das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Erkenntnis an.

2.2. Hinsichtlich der behaupteten Verletzung des Rechtes auf Unversehrtheit des Eigentums führt das Bundesfinanzgericht aus, es erscheine unzulässig, für die Darstellung einer allfälligen exzessiven Besteuerung eine Zusammenrechnung der steuerlichen Auswirkungen auf Seiten der auszahlenden Gesellschaft und auf Seiten des Zahlungsempfängers vorzunehmen. Gehe es doch nur um die Besteuerung des Beschwerdeführers (Zahlungsempfängers). Zwar seien die steuerlichen Auswirkungen "durchaus groß", aber von einer exzessiven Besteuerung könne nicht gesprochen werden. Der vorliegende Fall könne nicht mit dem dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte vom 14. Mai 2013, Fall N.K.M., Appl. 66.529/11, zugrundeliegenden Fall verglichen werden.

3. Gegen diese Entscheidung richtet sich die vorliegende, auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung in näher bezeichneten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten, insbesondere in den Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums, sowie in Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes behauptet und die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses beantragt wird.

Begründend wird dazu im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Durch die Änderungen des Abgabenänderungsgesetzes 2014, die ohne angemessene Übergangsfrist in Kraft getreten seien, sei es zu einer massiven Verschlechterung für den Beschwerdeführer gekommen: Seine im Jahr 2014 bezogene Abfertigung iHv € 495.097,08 sei auf Grund der Auszahlung im Dezember 2014 §67 Abs6 EStG 1988 idF des AbgÄG 2014

unterlegen und nur in einem Ausmaß von € 224.862,04 mit einem begünstigten Steuersatz besteuert worden. Der verbleibende Betrag von € 270.235,04 sei dem normalen Einkommensteuertarif des §33 EStG 1988 unterlegen. Nach der Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2014 wäre auf Basis eines in den letzten zwölf Monaten gleichbleibenden Monatsbezuges iHv € 35.000,- die gesamte mit dem Beschwerdeführer vereinbarte Abfertigung von letztlich € 504.297,03 (im Jahr 2014: € 495.097,08 und im Jahr 2015: € 9.199,95) dem begünstigten Steuersatz unterlegen. Durch diese Besteuerung nach dem Abgabenänderungsgesetz 2014 werde der Beschwerdeführer in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt. Das Bundesfinanzgericht wende verfassungswidrige Bestimmungen an, nämlich §67 Abs6 iVm §124b Z256 EStG 1988 idF des AbgÄG 2014.

3.1. Zur Verletzung des Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz

3.1.1. Der allgemeine Gleichheitssatz gebiete, wesentlich Gleiches gleich zu behandeln. Durch die dargestellten Regelungen komme es auf mehreren Ebenen zu einer massiven Differenzierung sowohl zwischen Vorstandsmitgliedern einer Aktiengesellschaft und Geschäftsführern einer GmbH als auch innerhalb der Vorstände einer Aktiengesellschaft, obwohl diese Personenkreise aus Sicht der Abfertigung im Wesentlichen gleich zu behandeln seien. Es lägen keine besonderen Umstände vor, die den Gesetzgeber gehindert hätten, die von den Normunterworfenen im Vertrauen auf die alte Rechtslage (§67 Abs6 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2014) getroffenen Dispositionen entsprechend zu berücksichtigen. Die Gleichheitswidrigkeit resultiere jedenfalls aus der Unsachlichkeit, dass lediglich eine bestimmte Personengruppe (Vorstände einer Aktiengesellschaft in der "Abfertigung alt") durch die Änderung des §67 Abs6 EStG 1988 ein Sonderopfer erbringen müsse.

3.1.2. Grundsätzlich würden sowohl Geschäftsführer einer GmbH als auch Vorstände einer Aktiengesellschaft (seit dem 1. Jänner 2008) dem System der "Abfertigung neu" unterliegen. Vorstände, die noch im System der "Abfertigung alt" erfasst seien, würden im Vergleich zu Vorständen, die bereits im System der "Abfertigung neu" erfasst seien, ungleich behandelt werden. §67 Abs6 EStG 1988 idF des AbgÄG 2014 treffe lediglich einen "kleinen Personenkreis", weshalb der Gleichheitssatz eine "fundierte" Rechtfertigung für diesen Eingriff verlange.

3.1.3. Der Vorsorgegedanke der Abfertigung treffe auf eine freiwillige Abfertigung gleichermaßen zu wie auf eine gesetzliche bzw. kollektivvertragliche Abfertigung. Insofern sei die unterschiedliche steuerliche Behandlung auf Basis der Rechtsgrundlage der Abfertigung auch vor dem Hintergrund des Vorsorgegedankens, welcher der begünstigten Besteuerung in beiden Fällen zugrunde liege, gleichheitswidrig.

3.1.4. Darüber hinaus komme es auch innerhalb der Vorstände einer Aktiengesellschaft, die dem System der "Abfertigung alt" unterlägen, zu einer unsachlichen Ungleichbehandlung: Die steuerlichen Konsequenzen würden je nach dem, ob der langjährig erworbene Anspruch auf Abfertigung vor oder nach dem 28. Februar 2014 zur Auszahlung gelangt sei, massiv voneinander abweichen. Die unsachliche Differenzierung sei abhängig vom Tag der Auszahlung, ungeachtet des Umstandes, dass der zugrunde liegende Anspruch über viele Jahre erworben worden sei. Eine Wahl für den Zeitpunkt der Auszahlung habe für den Beschwerdeführer nicht bestanden, da sein Dienstverhältnis mit Erreichen des gesetzlichen Pensionsantrittsalters geendet habe. Das Erreichen des Pensionsantrittsalters sei ein durch den Beschwerdeführer nicht beeinflussbares Ereignis. Im Fall der Auszahlung im Jänner 2014 wäre die Steuerbelastung des Beschwerdeführers erheblich geringer gewesen.

3.1.5. Geschäftsführer einer GmbH und Vorstände einer Aktiengesellschaft seien in ihrer Funktion und ihrer ausgeübten Tätigkeit vergleichbar: Allerdings würden ausschließlich freiwillige Abfertigungen an Vorstände einer Aktiengesellschaft, die hinsichtlich ihrer laufenden Besteuerung völlig identisch zum Geschäftsführer einer GmbH behandelt würden, nach den Regelungen des §67 Abs6 EStG 1988 nur mehr einer äußerst eingeschränkten begünstigten Besteuerung unterliegen.

3.2. Fehlende Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

Die unterschiedliche arbeitsrechtliche Qualifikation der Dienstverhältnisse wirke sich nicht auf die Frage der Steuerpflicht für Zwecke der Lohnsteuer sowie sonstiger lohnabhängiger Abgaben aus, da Vorstände einer Aktiengesellschaft gleichermaßen wie lohnsteuerpflichtige Geschäftsführer denselben Bestimmungen hinsichtlich der laufenden Besteuerung unterlägen (es fielen sowohl Lohnsteuer als auch sämtliche lohnsteuerabhängigen Abgaben an), sodass insoweit eine steuerliche Gleichbelastung dieser Personengruppen vorliege. Für Vorstände einer Aktiengesellschaft gelte dies unabhängig davon, ob ihnen vertragliche Abfertigungsansprüche zustünden oder ob für sie ab dem 1. Jänner 2008 die "Abfertigung neu" gelte.

Auch sei der primäre Zweck der Abfertigung in sämtlichen betroffenen Fällen darauf gerichtet, dem Arbeitnehmer nach Beendigung des Dienstverhältnisses für einen bestimmten Zeitraum eine Versorgung zu gewährleisten. Dies treffe auf die unter §67 Abs6 EStG 1988 fallenden freiwilligen Abfertigungen gleichermaßen zu wie auf die unter §67 Abs3 EStG 1988 fallenden Abfertigungen.

Insgesamt zeige sich, dass §67 Abs6 EStG 1988 einen Akt der Solidarität im Sinne der Entlastung des Bundeshaushaltes und der Budgetkonsolidierung nicht ausgewogen einer größeren Gruppe der Bevölkerung, sondern einer sehr kleinen Gruppe von Vorständen von Aktiengesellschaften aufbürde. Hierbei werden innerhalb der Gruppe von Vorständen einer Aktiengesellschaft tendenziell jene Vorstände verhältnismäßig stärker belastet, die nahe dem Pensionsalter seien und auf Grund gültiger vertraglicher Vereinbarungen keine Dispositionen mehr treffen könnten. Die Ungleichbehandlung sei somit sachlich nicht gerechtfertigt.

3.3. Verletzung des Rechtes auf Unversehrtheit des Eigentums

3.3.1. In dem der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte vom 14. Mai 2013, Fall N.K.M., Appl. 66.529/11, zugrunde liegenden Sachverhalt seien jene Bezüge einer Abfertigung, die einen bestimmten Betrag überstiegen hätten, nachträglich mit 98% besteuert worden. Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte sei in diesem Fall von einem Eingriff in das Eigentumsrecht iSd Art1 1. ZPEMRK ausgegangen.

Ein derartiger Eingriff in "bestehende Anwartschaften" liege auch im vorliegenden Fall vor: Der Beschwerdeführer habe seine Abfertigung in einer 26 Jahre dauernden Tätigkeit als Vorstandsmitglied "verdient". Der Anspruch auf die Abfertigung basiere auf der in zurückliegenden Lohnzahlungszeiträumen laufend erbrachten Tätigkeit des Arbeitnehmers. Die Abfertigung sei somit eine Entgeltleistung des Arbeitgebers für in der Vergangenheit erbrachte Arbeitsleistungen des Arbeitnehmers. Es werde somit nicht bloß durch eine Steuererhöhung in Einkünfte, die nach Inkrafttreten der Steuererhöhung "verdient" worden seien, eingegriffen, sondern der Eingriff betreffe — wie in dem vom Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte entschiedenen Fall — in einem langen Zeitraum erarbeitete Anwartschaften, auf deren Realisierung (in begünstigter Besteuerung) eine "berechtigte Erwartung" bestanden habe. Die Abfertigung unterscheide sich somit vom laufenden Bezug nur durch die Fälligkeit am Ende des Dienstverhältnisses. Berücksichtige man dies, sei die Höherbesteuerung der in 26 Jahren "verdienten" Abfertigung — ungeachtet der (formalen) Fälligkeit am Ende der Dienstzeit — verfassungsrechtlich wie die rückwirkende Höherbesteuerung der in den vergangenen 26 Jahren ausbezahlten Entgelte zu beurteilen. Für eine derartige (echte) Rückwirkung existiere kein rechtfertigender Grund. Die angegriffene Maßnahme stelle eine zu große individuelle Last für den Beschwerdeführer dar, wobei dies umso deutlicher werde, als die Maßnahme nur eine bestimmte Gruppe von Personen erfasse, die durch die öffentliche Verwaltung "in ihrer Funktion als Arbeitgeber[in] herausgegriffen" worden sei.

3.3.2. Die Besteuerung von Abfertigungen gemäß §67 Abs6 EStG 1988 sei dem vom Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte entschiedenen Sachverhalt ähnlich: Die Kombination der "Nichtabzugsfähigkeit" bei der auszahlenden Gesellschaft nach §12 Abs1 Z8 KStG 1988 iVm §20 Abs1 Z8 EStG 1988 und der Besteuerung von bis zu 50% beim Empfänger führe zu einer "exzessiven Gesamtsteuerbelastung". Jener Teilbetrag der Abfertigung, der gemäß §67 Abs6 EStG 1988 idF des AbgÄG 2014 nicht der begünstigten Besteuerung unterliege, sei mit 50% anstelle der erwarteten 6% zu besteuern. Dies entspreche für den konkreten Fall im Jahr 2014 einer steuerlichen Mehrbelastung von € 118.903,42 oder einer Steigerung der Steuerbelastung – bezogen auf den nicht der begünstigten Besteuerung unterliegenden Teilbetrag der Abfertigung – um mehr als das 8-fache.

3.4. Verletzung des "gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes"

"Der Eingriff in Abfertigungsanwartschaften durch Höherbesteuerung der freiwilligen Abfertigung entspricht der Problematik bei Eingriffen in Pensionsanwartschaften durch Reduktion der Pensionshöhe:

Einerseits werden Abfertigungsanwartschaften in gleicher Weise wie Pensionsanwartschaften während der Dauer der Diensttätigkeit — als Entgelt für die erbrachten Dienste — verdient. Der Beschwerdeführer war seit dem Jahr 19[8]1 für die KELAG tätig. Seit 1989, somit für einen Zeitraum von über 26 Jahren, war der Beschwerdeführer Mitglied im Vorstand der KELAG. Wie aus Punkt 1.1 ersichtlich, orientiert sich die vereinbarte Abfertigung an den Regelungen des §23 AngG, welche mangels gesellschaftsrechtlicher Weisungsgebundenheit im Falle des vorliegenden Sachverhalts nicht zur Anwendung kommen. Die Auszahlung der freiwilligen Abfertigung erfolgte aufgrund des Ausscheidens des Beschwerdeführers aus dem Unternehmen im Dezember 2014 wegen Antritts der Alterspension. Die

Abfertigungsanwartschaften hat der Beschwerdeführer somit während seiner über zwei Jahrzehnte dauernden Tätigkeit für die KELAG nach und nach verdient.

Die Erhöhung des Steuersatzes von 6% auf den sich aus dem Tarif ergebenden Durchschnittssteuersatz, wobei der Höchstsatz im vorigen Fall 50% betrug, ist wirtschaftlich dem Eingriff in den Anspruch selbst durch Reduktion der Anspruchshöhe gleichzuhalten.

Hinzu kommt, dass die Höherbesteuerung am 01.03.2014 in Kraft trat, also nur wenige Monate vor dem Ende des Vorstandsvertrags des Beschwerdeführers. Der Gesetzgeber hat somit den Beschwerdeführer unmittelbar vor seinem Dienstzeitende erheblich schlechter behandelt, als Vorstandsmitglieder, die Abfertigungen in der Vergangenheit bezogen haben.

Die Erwartungshaltung des Beschwerdeführers betreffend der Besteuerung der freiwilligen Abfertigung mit 6% im Vertrauen auf die Weitergeltung der alten Rechtslage (vor dem AbgÄG 2014) war berechtigt: Eine Begünstigung für freiwillige Abfertigungen gab es gemäß §67 Abs6 EStG vor Inkrafttreten der gesetzlichen Änderungen mit dem AbgÄG 2014 zumindest bereits seit dem Jahr 1972 [FN 59 Aus den Erläuternden Bemerkungen zu §67 EStG des EStG 1972, 474 der Beilagen XIII GP (Regierungsvorlage) vom 10.10.1972 geht hervor, dass es eine ähnliche Bestimmung offenbar bereits im EStG 1967 gab, womit davon auszugehen ist, dass die Begünstigung letztlich bereits sogar seit etwa 50 Jahren Bestand hatte.], somit für einen Zeitraum von über vierzig Jahren. Die über Jahrzehnte geltende Rechtslage begründete ein berechtigtes Vertrauen des Beschwerdeführers, dass durch eine derartige drastische Steuererhöhung nicht in bereits verdiente Abfertigungsanwartschaften eingegriffen würde [FN 60 Vgl Siess-Scherz, Vertrauensschutz im Sozialrecht, DRdA 2015, 435.]. Auf die Abfertigung des Beschwerdeführers wirkt sich die Erhöhung der Besteuerung wie eine Kürzung des Anspruchs um 27% aus [...]. Eine derartige Kürzung ist nach der Judikatur des VfGH unzulässig. Ob die Kürzung durch gesetzlichen Entzug eines gesetzlichen Pensionsanspruches oder — wie hier — durch die Höherbesteuerung eines vertraglichen Anspruchs herbeigeführt wird, macht angesichts der gleichen Betroffenheit des Anspruchsberechtigten keinen entscheidenden Unterschied. Dies entspricht auch der Judikatur des VfGH. So hat dieser die Rspr zum Vertrauensschutz bei der Kürzung von Pensionsansprüchen im Erk vom 07.12.2002, G85/02, VfSlg 16.754/2002, ohne Differenzierung auf die plötzlich eingeführte Besteuerung einer Versehrtenrente angewendet.

§67 Abs6 EStG idF AbgÄG 2014 stellt einen Eingriff in erworbene Rechte dar und ist somit gerade nicht mit der Entscheidung des VfGH zur Absetzbarkeit von Manager-Gehältern [FN 61 Vgl VfGH 09.12.2014, G136/2014 ua, VfSlg 19.933/2014.] vergleichbar: Das Abzugsverbot im Sinne des §20 Abs1 Z7 und 8 EStG idF AbgÄG 2014 erfasst Entgelte für künftige Leistungen und unterwirft diese einer höheren Besteuerung. Im vorliegenden Fall ist der Abfertigungsanspruch aber gerade in der Vergangenheit entstanden. Im Gegensatz zu der Höherbesteuerung künftiger Leistungen wird mit §67 Abs6 iVm §124b Z256 EStG idF AbgÄG 2014 ein Angriff in wohl erworbene Rechte vorgenommen.

Aus diesen Gründen verstößt die Beseitigung des begünstigten Steuersatzes gegen den gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutz.

[...] Verletzung des Vertrauensschutzes mangels Übergangsregelungen

[...]

Durch die Neuregelung des §67 Abs6 EStG idF AbgÄG 2014 wird eine davor über einen Zeitraum von über 20 Jahren bestehende gleichlautende Rechtslage und über einen Zeitraum von über 40 Jahren begünstigende Rechtslage innerhalb eines Zeitraums von nur 7 Wochen abgeschafft. Entsprechend den Ausführungen des VfGH verletzt der Gesetzgeber den Gleichheitssatz dann, wenn er bei Änderung der Rechtslage plötzlich — ohne entsprechende Übergangsregelung — und intensiv in erworbene Rechtspositionen eingreift [FN 63 VfGH 12.12.2013, G53/2013, VfSlg 19.832/2013.].

Ein intensiver Eingriff wird bei einer Kürzung von über 10% angenommen. Gegenständlich liegt ein derartiger Eingriff vor. Wie das Erkenntnis der belangten Behörde [...] festhält, ergibt sich für die freiwillige Abfertigung von EUR 474.085,04 nach der neuen Rechtslage eine Steuerlast von rund EUR 156.590 und damit ein Durchschnittssteuersatz von rund 33%. Demgegenüber hätte bei alter Rechtslage sowohl der nominelle als auch der Durchschnittssteuersatz 6% betragen. Folglich ist es zu einer Steuerbelastung von rund EUR 156.590 statt EUR 28.445,10 gekommen. Folglich beträgt die Kürzung insgesamt EUR 128.144,90 bzw 27% (= 33% ./. 6%). Nach der

Judikatur des VfGH ist die Streichung der Sonderzahlungen von Rechtspraktikanten von etwas mehr als 14% [FN 65 Vgl VfGH 27.09.2000, G59/00 ua, VfSlg 15.936/2000.], wie auch die Kürzung der Nettopension von Notaren um etwa 20-26% [...] verfassungswidrig. Da die Kürzung im vorliegenden Fall 27% beträgt, ist der Eingriff des Gesetzgebers jedenfalls intensiv.

Mangels Übergangsregelungen oder Bestandsschutz bewirkt die Anwendung der Regelung des § 67 Abs 6 EStG beim Beschwerdeführer eine Verletzung des gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes.

[...]

In der plötzlichen Einführung der Steuerpflicht für seit Jahrzehnte (!) steuerfreie Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung ohne jede einschleifende Übergangsbestimmung erachtet der VfGH einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz [FN 76 Vgl VfGH 07.12.2002, G85/02, VfSlg 16.754/2002.]; erforderlich sei eine zumindest zweijährige Übergangsfrist [FN 77 Vgl auch Ruppe, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und rückwirkende Abgabengesetze in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004), 211.]. Auch die plötzliche (ohne angemessene Übergangsregelung vorgenommene) Beseitigung einer Begünstigung in Form der Rücklagenbildung wurde als verfassungswidrig [an]gesehen [FN 78 Vgl VfGH 16.12.1993, G114/93, VfSlg 13.655/1993.]. Ebenso hält der VfGH fest, dass eine zeitliche Einschleifregelung erforderlich ist, in der den Betroffenen Dispositionen die neue Rechtslage betreffend ermöglicht werden [FN 79 Vgl VfGH 25.06.2013, G3/2013 ua, VfSlg 19.763/2013.].

Gerade dies, nämlich eine äußerst rasche Einführung sowie mangelnde Übergangsvorschriften, treffen auch im Fall der Einschränkung der Begünstigung des § 67 Abs 6 EStG zu: Eine jahrzehntelang vorhandene Begünstigung wurde durch äußerst rasch eingeführte Regelungen massiv eingeschränkt, betrifft (nahezu) ausschließlich 'alte' Dienstverhältnisse und sieht keine adäquaten Übergangsbestimmungen vor. Der Vertrauensschutz ist aufgrund der Plötzlichkeit des Eingriffs verletzt [FN 80 Vgl Siess-Scherz, Vertrauensschutz im Sozialrecht, DRdA 2015, 435.].

[...]

Der gesamte Gesetzwerdungsprozess erstreckte sich damit letztlich über einen Zeitraum von 7 Wochen.

Nach der Übergangsbestimmung des § 124b Z 256 EStG ist § 67 Abs 6 EStG idF AbgÄG 2014 erstmalig auf Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28.02.2014 erfolgen. Folglich werden alle Auszahlungen erfasst, die ab dem Folgetag der Kundmachung des AbgÄG 2014 im Bundesgesetzblatt erfolgen. Deshalb und auch aufgrund des sehr kurzen Gesetzwerdungsprozesses kann von einer Einschleifregelung vor der Kundmachung nicht die Rede sein.

[...]

Eine sachliche Rechtfertigung des Eingriffs ist insbesondere auch vor dem Hintergrund zu verneinen, dass der gesetzgeberische Eingriff in die Rechtsposition des Beschwerdeführers 'intensiv und plötzlich' erfolgte. Der Beschwerdeführer und auch andere betroffene Vorstandsmitglieder haben ihren Anspruch auf die Abfertigung über einen sehr langen Zeitraum erworben. Aufgrund des Eintritts des gesetzlichen Pensionsalters war die Anwartschaft des Beschwerdeführers bereits sehr stark effektuiert, da der Eintritt der Realisation noch im Jahr 2014 unausweichlich war. Die Schutzwürdigkeit des Beschwerdeführers ist somit als sehr hoch zu betrachten [FN 86 Vgl Kucsko-Stadlmayer in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004), 107 mit Verweis auf VfGH 06.12.1990, G223/88 ua, VfSlg 12.568/1990.]. Aufgrund der übergangslosen massiven Einschränkung der begünstigten Besteuerung von freiwilligen Abfertigungen handelt es sich jedenfalls um einen intensiven Eingriff. Wie oben dargestellt, wurde dem Normadressaten auch keine angemessene Zeit gewährt, sich darauf wirtschaftlich einzustellen [FN 87 Vgl Kucsko-Stadlmayer in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004), 109.]. Dem von der Regelung Betroffenen wurde gerade nicht ermöglicht, 'adäquate Dispositionen' im Hinblick auf die neue Rechtslage zu treffen. Ihm wurde eine realistische Chance gerade nicht eingeräumt, die nachteiligen Auswirkungen der Änderung abzufangen [FN 88 Vgl Kucsko-Stadlmayer in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004), 110.]. Durch den geradezu hastigen Gesetzgebungsprozess sollten — ganz im Gegenteil — derartige Maßnahmen verhindert werden. Dabei ist insbesondere der lange Bestand des § 67 Abs 6 aF EStG zu berücksichtigen sowie der Umstand, dass der Beschwerdeführer seine vertraglichen Vereinbarungen bereits seit über 26 Jahren aufgrund Vertrauens auf diese bereits seit Jahrzehnten bestehende Regelung ausgerichtet hat. Eine Verletzung des Vertrauensschutzes liegt daher vor.

Es hätten daher, wie der VfGH bereits im Erk vom 07.12.2002, G85/02, VfSlg 16.754/2002, ausgesprochen hat, die

gesetzlichen Vorkehrungen getroffen werden müssen, 'die den Betroffenen ausreichend Gelegenheit geben, sich auf die geänderten Verhältnisse einzustellen' [FN 89 IdS Lienbacher, Verfassungsrechtlicher Schutz für 'steuergesetzlich angeregte' Investitionen in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004), 146, mit Verweis auf Pöschl, Gleichheit vor dem Gesetz, wonach der Aspekt, ob und wie weit der Gesetzgeber den Rechtsunterworfenen Gelegenheit gibt, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen, eine Rolle spielt.].

[...]

Die Parallelen zur strittigen gesetzlichen Änderung des § 67 Abs 6 EStG mit dem zitierten, vom VfGH entschiedenen Fall, sind damit offensichtlich:

? Auch die Einschränkung der steuerlichen Begünstigungen im Rahmen des § 67 Abs 6 EStG erfolgte — aus Sicht des der Norm unterworfenen Steuerpflichtigen — überfallsartig, da der Zeitraum zwischen der erstmaligen Veröffentlichung eines Gesetzesentwurfs und der tatsächlichen Gesetzwerdung gerade einmal sieben Wochen betrug und die Bestimmung des § 67 Abs 6 EStG, die massive Auswirkungen auf die Besteuerung langjährig erworbener Abfertigungsansprüche nach sich zieht, bereits am Tag nach der Veröffentlichung des AbgÄG 2014 im Bundesgesetzblatt in Kraft trat.

? Auch die von diesen gesetzlichen Änderungen betroffenen Steuerpflichtigen, somit auch der Beschwerdeführer, haben im Vertrauen auf die begünstigte Besteuerung des § 67 Abs 6 EStG entsprechende Dispositionen im Bereich der Lebensführung getroffen, die nicht rückgängig gemacht werden können — dies betrifft etwa die Einrichtung eines gewissen Lebensstandards oder das Tätigen von Investitionen im größeren Ausmaß in Erwartung der auf Basis der begünstigten Besteuerung in einem bestimmten Betrag zur Auszahlung gelangenden Abfertigung."

Der vorliegende Fall unterscheide sich nach Ansicht des Beschwerdeführers von VfSlg 20.004/2015:

"– Eine über 40 Jahre bestehende steuerliche Begünstigung der Besteuerung 'freiwilliger' Abfertigungen motivierte die Steuerpflichtigen sehr wohl zu einem bestimmten Verhalten, nämlich dazu, die Begünstigung der Besteuerung der Abfertigung in ihre (Dienst-)Verträge einfließen zu lassen (einerseits, dass eine solche überhaupt vereinbart wird sowie andererseits, dass der insgesamt aus einer Tätigkeit zufließende Netto-Bezug wohl auch unter Berücksichtigung dessen, dass eine bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses ausgezahlte Abfertigung einer begünstigten Besteuerung unterliegt).

? Wären freiwillige Abfertigungen gemäß § 67 Abs 6 EStG über einen Zeitraum von mehr als vier Jahrzehnten nicht steuerlich begünstigt gewesen, wäre dies seitens der betroffenen Personengruppe und damit auch seitens des Beschwerdeführers entsprechend berücksichtigt worden. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass ein AG-Vorstand, etwa im Vergleich zu einem GmbH-Geschäftsführer, bei gleichen Bruttobezügen und gleicher Höhe der nach derselben Dienstzeit bezahlten Abfertigung netto nach der neuen Rechtslage einen deutlich geringeren Betrag erhält.

Nach der alten Rechtslage des § 67 Abs 6 EStG idF vor AbgÄG 2014 bestand insofern eine Gleichbehandlung, als sowohl Vorstände einer AG als auch Geschäftsführer einer GmbH von der begünstigten Besteuerung ihrer Abfertigung profitieren konnten und insofern einen vergleichbaren Netto-Bezug unter Annahme eines gleichen Bruttobezuges in einer Gesamtbetrachtung erhielten.

Über einen derart langen Zeitraum zustehende steuerliche Begünstigungen werden freilich seitens der Normunterworfenen auch bei Verhandlungen mit ihrem Arbeitgeber entsprechend berücksichtigt.

Hätte daher der Beschwerdeführer nicht auf die begünstigte Besteuerung der ihm bei Dienstende zufließenden Abfertigung vertraut, hätte er dies bereits bei Vereinbarung seines (Dienst-)Vertrages mit KELAG berücksichtigen können. Der Vertrag des Beschwerdeführers wurde im Jahr 2004 abgeschlossen, mit Abschluss des Vertrages wurde vertraglich vereinbart, dass eine Wiederbestellung des Beschwerdeführers als Neuabschluss des Vorstandsvertrages gelten soll [...]. Vor dem Hintergrund der übrigen vertraglichen Vereinbarungen wird diese Regelung im Sinne der Vertragsauslegung so zu verstehen sein, dass die jeweiligen Abfertigungsansprüche jeweils in die nächste Funktionsperiode 'mitgenommen' werden sollten. Insofern scheidet eine Neuverhandlung bereits aus diesem Grund aus. Weiters kommt eine Neuverhandlung des Vertrages im Fall des Beschwerdeführers auch deshalb nicht in Betracht, da die gesetzlichen Änderungen iRd AbgÄG 2014 in den letzten Monaten der Tätigkeit des Beschwerdeführers vor seinem Ausscheiden aus dem Vorstand aufgrund Erreichen des gesetzlichen Pensionsantrittsalters in Kraft traten. Beginn der laufenden Funktionsperiode war das Jahr 2014.

Eine Neuverhandlung kurz vor Beginn einer neuen Funktionsperiode und kurz vor Erreichen des gesetzlichen Pensionsantrittsalters, wie im Fall des Beschwerdeführers zutreffend, ist in faktischer Hinsicht ausgeschlossen. Auch wäre möglicherweise eine Neuverhandlung des Vertrages zwischen KELAG und dem Beschwerdeführer und eine uU damit einhergehende vorzeitige Auszahlung der freiwilligen Abfindung noch bis zum 28.02.2014 seitens der Finanz als missbräuchlich angesehen worden.

Darüber hinaus wären Änderungen des Vertrages in Richtung einer vorzeitigen Auszahlung dem Charakter der Zahlung, nämlich der Versorgung durch eine Abfertigung, zuwidergelaufen und hätten daher den Willen der Parteien nicht hinreichend widerspiegelt.

Hätte er nicht darauf vertraut, ebenso wie ein unter die Regelungen des Systems der Abfertigung 'neu' fallender Vorstand einer AG, so wie auch Geschäftsführer einer GmbH von einer begünstigten Besteuerung der Abfertigung profitieren zu können, hätte er entweder eine entsprechend höhere (Brutto-)Abfertigung vereinbart oder wäre dies bei Festsetzung des laufenden (Brutto-)Bezuges entsprechend berücksichtigt worden, um einen entsprechenden Gleichklang herzustellen und einen Netto-Bezug in vergleichbarer Höhe sicherzustellen.

Insofern hat der Gesetzgeber durch eine über mehr als vier Jahrzehnte hinweg durchgehend begünstigte Besteuerung freiwilliger Abfertigungen gemäß §67 Abs6 EStG sehr wohl bestimmte Verhaltensweisen seitens der Normunterworfenen gefördert und diese zu einer bestimmten Verhaltensweise motiviert."

4. Das Finanzamt Klagenfurt und das Bundefinanzgericht haben die Verwaltungs- bzw. Gerichtsakten vorgelegt, jedoch keine Gegenschrift erstattet.

5. Der Bundesminister für Finanzen hat eine Stellungnahme erstattet, in der im Wesentlichen Folgendes vorgebracht wird:

5.1. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung einer Abfertigungszahlung je nach dem, ob es sich um eine gesetzliche oder eine freiwillig geleistete Abfertigung handle, liege im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. Es wäre daher schon verfassungsrechtlich unbedenklich, die Begünstigungen einer (freiwilligen) Abfertigung gänzlich zu streichen.

"Indem der Gesetzgeber aber dem Bezieher einer freiwilligen Abfertigung dadurch entgegenkommt, dass er sie ebenfalls (teil)begünstigt, nützt er seinen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum. Dass die freiwillige Abfertigung steuerlich genauso zu behandeln wäre wie eine gesetzliche, ist mangels tatsächlich gleicher Sachverhalte verfassungsrechtlich nicht geboten. [Abschließend] ist darauf hinzuweisen, dass auch eine von einem GmbH-Geschäftsführer sowie allen übrigen Angestellten iSd §23 AngG bezogene, über die gesetzliche hinausgehende, freiwillige, zusätzliche Abfertigung in dem sich aus §67 Abs6 Z1 EStG übersteigenden Betrag, [...] dem Tarifsteuersatz unterliegt. Es zeigt sich daran, dass die Regelung des §67 Abs6 EStG somit gerade nicht darauf abstellt, ob es sich beim Bezieher der Abfertigung um einen GmbH-Geschäftsführer oder AG-Vorstand handelt, sondern die steuerliche Begünstigung der Abfertigung davon abhängig macht, ob es sich bei dieser um eine gesetzliche oder freiwillige Abfertigung handelt. Der Adressatenkreis des §67 Abs6 EStG geht daher weit über AG-Vorstände, die im Abfertigung alt System sind, hinaus."

5.2. Es sei nicht nachvollziehbar, worin der Beschwerdeführer einen Zusammenhang zwischen dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR 14.5.2013, Fall N.K.M., Appl. 66.529/11), wonach der arbeitslosen Beschwerdeführerin ein im Verhältnis zu anderen Einkünften erheblicher Teil einer Abfindung entzogen worden sei, die ihr als Überbrückung für existenziell schwierige Zeiten gewährt worden sei, und der hier verfahrensgegenständlichen Bestimmung (§67 Abs6 EStG 1988 idF des AbgÄG 2014) sieht, wonach die dem Beschwerdeführer auf Grund einer freiwilligen Abfertigung geleistete Einmalzahlung nur in dem einen Betrag von € 203.850,- übersteigenden Ausmaß tarifmäßig besteuert werde.

Abgesehen davon könne es bei der Beurteilung eines Eingriffes in das Recht auf Eigentum im Zusammenhang mit einer unverhältnismäßigen Besteuerung nur auf die Steuerbelastung eines einzelnen Steuerpflichtigen ankommen. Für eine Zusammenrechnung der Belastung bei "Empfänger" (Beschwerdeführer) und "Geber" (Aktiengesellschaft) biete weder die bisherige Judikatur des Verfassungsgerichtshofes noch die des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte Raum.

"Sofern der Beschwerdeführer in der Maßnahme auch insofern einen gravierenden und somit als verfassungswidrig

einzustufenden Eingriff in sein Eigentumsrecht vermutet, als die steuerliche Mehrbelastung im Jahr 2014 im Ausmaß von 118.903,42 Euro zu einer Steigerung der Steuerbelastung um mehr als das 8-fache führe, ist dem entgegenzuhalten, dass der Gesetzgeber von verfassungswegen schon grundsätzlich nicht verpflichtet wäre, eine (freiwillige) Abfertigung einer begünstigten Besteuerung zu unterwerfen. Indem der Gesetzgeber einen beträchtlichen Teil [FN 12 Maximal 203.850 Euro], der freiwilligen Abfertigung dem begünstigten Steuersatz unterwirft, reduziert sich der für den darüber hinausgehenden Abfertigungsbetrag zu entrichtende tarifmäßige Steuersatz automatisch. Der Beschwerdeführer ist dadurch nicht einer 'exzessiven' Besteuerung ausgesetzt, sondern genießt im Gegenteil eine begünstigte Besteuerung gegenüber einer verfassungsrechtlich ebenso zulässigen tarifmäßigen Besteuerung des gesamten Betrages. Im gegenständlichen Fall führt die begünstigte Besteuerung des Teilbetrages der freiwilligen Abfertigung zu einer durchschnittlichen Steuerbelastung für die vom Beschwerdeführer insgesamt bezogene Abfertigung in Höhe von ca 30% [FN 13 Siehe FN 7 Die Besteuerung der gesamten Abfertigung iHv 495.097,08 Euro mit 6% ergäbe eine Steuerbelastung von 29.705 Euro. Nach dem Beschwerdevorbringen entspricht die durch die Maßnahme des §67 Abs6 EStG bewirkte steuerliche Mehrbelastung für das Jahr 2014 118.903,42 Euro. Daraus ergäbe sich eine Durchschnittssteuerbelastung iHv ca 30%]. Der Bundesminister für Finanzen kann darin nicht die vom Beschwerdeführer als evident bezeichnete Verletzung des Grundrechts auf Eigentum erkennen."

5.3. Dem Beschwerdeführer sei zuzugestehen, dass die Neuregelung des §67 Abs6 EStG 1988 plötzlich und ohne Übergangsbestimmung erfolgt sei. Es könne auch nicht ausgeschlossen werden, dass Vorstände von Aktiengesellschaften in Erwartung einer unveränderten Fortdauer der bisherigen Rechtslage, die eine begünstigte Besteuerung der Abfertigungszahlung vorgesehen habe, entsprechende Abfertigungsvereinbarungen abgeschlossen hätten. Festzuhalten sei jedoch, dass der Gesetzgeber durch die Neuregelung des §67 Abs6 EStG 1988 nicht rückwirkend in bestehende Rechtspositionen eingegriffen habe; die Auswirkungen der im Vertrauen auf das Bestehen der rechtlichen Rahmenbedingungen getroffenen Dispositionen gestalten sich lediglich auf Grund einer ausschließlich pro futuro geltenden Änderung der Rechtslage anders als erwartet. Es werde nicht der Abschluss der Abfertigungsvereinbarung nachträglich mit den den Beschwerdeführer belastenden steuerlichen Folgen verknüpft, sondern der steuerliche Tatbestand bestehe in der Auszahlung der Abfertigungszahlung. §67 Abs6 EStG 1988 idF des AbgÄG 2014 sei auf Grund von §124b Z256 EStG 1988 erstmalig auf Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 erfolgen, insofern komme der Neuregelung keinesfalls rückwirkende Kraft zu.

Der Bundesminister für Finanzen könne im Lichte der bisherigen Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zum Vertrauensschutz nicht erkennen, dass vor dem Abgabenänderungsgesetz 2014 eine Rechtslage vorgelegen habe, bei der der Gesetzgeber den Abschluss konkreter Abfertigungsvereinbarungen geradezu angeregt und gefördert und die Normunterworfenen damit zu derartigen Vertragsabschlüssen veranlasst habe. Der bloße Umstand, dass eine bestimmte Rechtslage seit geraumer Zeit unverändert bestanden habe, könne nicht schon als Vertrauensschutz begründende Maßnahme gewertet werden. Es liege vielmehr im rechtspolitischen Ermessen des Gesetzgebers, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten.

"Indem der Beschwerdeführer seine vertraglich vereinbarte Abfertigungszahlung vergleichbar mit den über die Jahre der Diensttätigkeit durch Einzahlung erworbenen Pensionsansprüchen erachtet, verkennt er, dass es sich bei der Abfertigungszahlung entgegen einer Pensionsanwartschaft um eine Einmalzahlung handelt, die auf einer freiwilligen Vertragsvereinbarung zwischen ihm und seinem Arbeitgeber basiert. Die Abfertigungszahlung stellt sich dabei als 'Belohnung' für die dem Arbeitgeber entgegengebrachte 'Treue' dar und steigt daher mit Dauer der Zugehörigkeit zum Unternehmen [FN 19 Der Bundesminister für Finanzen kann dem Beschwerdeführer auch darin nicht beipflichten, dass der Versorgungsgedanke der wesentlichste Aspekt einer Abfertigung gewesen sei. Die Struktur der Abfertigung 'alt' zeigt deutlich, dass diese in erster Linie eine 'Treueprämie' für langjährige Berufszugehörigkeit dargestellt hat und erst in einem zweiten Aspekt auch eine Überbrückung für Zeiten der Arbeitslosigkeit darstellen sollte. Im Hinblick auf Abfertigungen, die – wie im Beschwerdefall – anlässlich des Pensionsantritts ausgezahlt wurden, kommt der zweite Aspekt überhaupt nicht zum Tragen.]. Im Unterschied dazu handelt es sich bei Pensionsleistungen um stabile, öffentliche, dem Unterhalt dienende Transferzahlungen, die die Lebensführung nach der aktiven Berufszeit sicherstellen sollen [FN 20 Im Steuerrecht hat der Verfassungsgerichtshof bisher erst einmal, im Erkenntnis VfSlg 16.754/2002 zur Besteuerung der Unfallrenten, die Judikatur zu den wohlerworbenen Rechten übertragen. Dies deshalb, weil er aufgrund des Transferleistungscharakters der Unfallrenten eine Parallele zu gesetzlichen Eingriffen in Pensionsleistungen und damit einen besonderen Vertrauensschutz gesehen hat. Die vom Verfassungsgerichtshof

dargelegten Gründe für die damalige Aufhebung der Besteuerung von Unfallrenten sind aber auf den hier gegenständlichen Fall nicht übertragbar.]. Wenn der Verfassungsgerichtshof im Zusammenhang mit Pensionsleistungen also von wohlerworbenen Rechten spricht und diese unter Vertrauensschutz stellt, so ist darunter zu verstehen, dass bei einer Änderung von Regelungen, die Pensionsanwartschaften betreffen, beachtet werden muss, dass sich die in Betracht kommenden Personen schon während ihres Erwerbslebens im Vertrauen darauf eingerichtet haben, später eine am Erwerbseinkommen orientierte Pensionsleistung zu beziehen [FN 21 Vgl. VfSlg 17.254/2004.].

Vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung können somit freiwillig geleistete Abfertigungszahlungen nicht als mit Pensionsanwartschaften vergleichbar betrachtet werden und stellen somit nach Ansicht des Bundesministers für Finanzen auch keine unter die bisherige Vertrauensschutzjudikatur des Verfassungsgerichtshofes subsumierbaren wohlerworbenen Rechte dar. Ein wie vom Beschwerdeführer behauptetes wohlerworbenes Recht auf Fortbestand der begünstigten Besteuerung von Abfertigungszahlungen besteht somit nicht."

II. Rechtslage

Die im vorliegenden Fall maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

1. §67 Abs3 und 6 EStG 1988, BGBl 400 idFBGBl I 13/2014, lautet:

"Sonstige Bezüge

§67. (1) bis (2) [...]

(3) Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, daß die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen mit 6%. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung

zu leisten ist.

Die vorstehenden Bestimmungen sind auf

- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des §14 des Bezügegesetzes sowie gleichartige Bezüge und Entschädigungen auf Grund landesgesetzlicher Regelungen,
- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des §5 des Verfassungsgerichtshofgesetzes,
- Abfertigungen durch die Urlaubs- und Abfertigungskasse auf Grund des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes, BGBl Nr 414/1972

anzuwenden.

Die Lohnsteuer von Abfertigungen sowie von Kapitalbeträgen (§§55 und 67 BMSVG) aus BV-Kassen beträgt 6%. Wird der Abfertigungsbetrag oder der Kapitalbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung, an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§108b in Verbindung mit §17 BMSVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder an eine Pensionskasse übertragen, fällt keine Lohnsteuer an. Die Kapitalabfertigung angefallener Renten unterliegt einer Lohnsteuer von 6%. Zusätzliche Abfertigungszahlungen im Sinne dieser Bestimmung für Zeiträume, für die ein Anspruch gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind gemäß Abs10 zu versteuern.

(4) bis (5) [...]

(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.

2. Über das Ausmaß der Z1 hinaus ist bei freiwilligen Abfertigungen der Steuersatz von 6% auf einen Betrag anzuwenden, der von der nachgewiesenen Dienstzeit abhängt. Bei einer nachgewiesenen

Dienstzeit ist ein Betrag bis zur Höhe von

von

3 Jahren 2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

5 Jahren 3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

10 Jahren 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

15 Jahren 6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

20 Jahren 9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

25 Jahren 12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern. Ergibt sich jedoch bei Anwendung der dreifachen monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß §108 ASVG auf die der Berechnung zu Grunde zu legende Anzahl der laufenden Bezüge ein niedrigerer Betrag, ist nur dieser mit 6% zu versteuern.

3. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Abs3 kürzen das sich nach Z2 ergebende steuerlich begünstigte Ausmaß.

4. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des Abs3 oder dieses Absatzes bereits früher ausgezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§76) zu nehmen.

5. Abs2 ist auf Beträge, die nach Z1 oder Z2 mit 6% zu versteuern sind, nicht anzuwenden.

6. Soweit die Grenzen der Z1 und der Z2 überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.

7. Die vorstehenden Bestimmungen betreffend freiwillige Abfertigungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen."

2. §124b Z256 EStG 1988, BGBl 400 idF BGBl I 13/2014, lautet:

"§124b.

256. §67 Abs6 und Abs8 lit a und b, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr 13/2014, sind erstmalig auf Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 erfolgen. §67 Abs6 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl I Nr 13/2014 ist auf Auszahlungen im Rahmen von Sozialplänen im Sinne des §67 Abs8 lit f, die nach dem 28. Februar 2014 erfolgen, weiterhin anzuwenden, wenn der Sozialplan vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurde."

3. §23 AngG, BGBl 292/1921 idF BGBl I 64/2004, lautet:

"Abfertigung

§23. (1) Hat das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert, so gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung. Diese beträgt das Zweifache des dem Angestellten für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Entgeltes und erhöht sich nach fünf Dienstjahren auf das Dreifache, nach zehn Dienstjahren auf das Vierfache, nach fünfzehn Dienstjahren auf das Sechsfache, nach zwanzig Dienstjahren auf das Neunfache und nach fünfundzwanzig Dienstjahren auf das Zwölfwache des monatlichen Entgeltes. Alle Zeiten, die der

Angestellte in unmittelbar vorausgegangenen Dienstverhältnissen als Arbeiter oder Lehrling zum selben Dienstgeber zurückgelegt hat, sind für die Abfertigung zu berücksichtigen; Zeiten eines Lehrverhältnisses jedoch nur dann, wenn das Dienstverhältnis einschließlich der Lehrzeit mindestens sieben Jahre ununterbrochen gedauert hat. Zeiten eines Lehrverhältnisses allein begründen keinen Abfertigungsanspruch.

(1a) Bei der Berechnung der Abfertigung ist eine geringfügige Beschäftigung nach §7b Abs1 Väter-Karenzgesetz (VKG), BGBl Nr 651/1989, §15e Abs1 Mutterschutzgesetz 1989, BGBl Nr 221 (MSchG), oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften nicht zu berücksichtigen.

(2) Im Falle der Auflösung eines Unternehmens entfällt die Verpflichtung zur Gewährung einer Abfertigung ganz oder teilweise dann, wenn sich die persönliche Wirtschaftslage des Dienstgebers derart verschlechtert hat, daß ihm die Erfüllung dieser Verpflichtung zum Teil oder zur Gänze billigerweise nicht zugemutet werden kann.

(3) Wird ein Unternehmen an einen anderen übertragen, so besteht ein Anspruch auf Abfertigung nicht, wenn der Angestellte die Fortsetzung des Dienstverhältnisses ablehnt, obwohl ihm der Erwerber die Fortsetzung des Dienstverhältnisses unter den bisherigen Bedingungen angeboten und sich verpflichtet hat, die bei seinem Vorgänger geleistete Dienstzeit als bei ihm selbst verbracht zu betrachten.

(4) Die Abfertigung wird, soweit sie den Betrag des Dreifachen des Monatsentgeltes nicht übersteigt, mit der Auflösung des Dienstverhältnisses fällig; der Rest kann vom vierten Monat an in monatlichen im voraus zahlbaren Teilbeträgen abgestattet werden.

(5) Beträge, die der Dienstnehmer auf Grund einer öffentlich-rechtlichen Versicherung bezieht, dürfen in die Abfertigung nur insoweit eingerechnet werden, als sie die gesetzlichen Mindestleistungen übersteigen.

(6) Wird das Dienstverhältnis durch den Tod des Angestellten aufgelöst, so beträgt die Abfertigung nur die Hälfte des im Abs1 bezeichneten Betrages und gebührt nur den gesetzlichen Erben, zu deren Erhaltung der Erblasser gesetzlich verpflichtet war.

(7) Der Anspruch auf Abfertigung besteht, vorbehaltlich des §23a, nicht, wenn der Angestellte kündigt, wenn er ohne wichtigen Grund vorzeitig austritt oder wenn ihn ein Verschulden an der vorzeitigen Entlassung trifft.

(8) Wird das Dienstverhältnis während einer Teilzeitbeschäftigung nach MSchG oder VKG infolge Kündigung durch den Arbeitgeber, unverschuldete Entlassung, begründeten Austritt oder einvernehmlich beendet, so ist bei Ermittlung des Entgelts (Abs1) die frühere Normalarbeitszeit des Angestellten zugrunde zu legen."

4. §25 Abs1 Z2 litd EStG 1988, BGBl 400 idF

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at