

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Tophema

Freiwillige Abfertigung bei Vorständen

- Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung

Umsatzsteuer-One-Stop-Shop

- Registrierung ab Anfang Oktober möglich!

Sachbezug

- Spesenfreie Mitarbeiterkonten bei Banken

Umgründungen und Liegenschaften

- Steuerbilanzielle Konsequenzen in der Praxis

Der aktuelle (Verrechnungspreis-)Fall

- Gegenberichtigung aus österreichischer und deutscher Sicht

Steuerabkommen mit Liechtenstein

- Alle Liechtenstein-Stiftungen missbräuchlich?

Steuermoral

- Vertrauen als Garant für Kooperation und Ehrlichkeit

Verdeckte (Gewinn-)Ausschüttung

- Blick nach Deutschland



Linde

Abgabenänderungsgesetz 2014

Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung freiwilliger Abfertigungen bei Vorstandsmitgliedern

Gleichheitssatz – Eigentumsfreiheit – Vertrauensschutz

VON DR. DIETMAR AIGNER, DDR. GEORG KOFLER, DR. HARALD MOSHAMMER UND DR. MICHAEL TUMPEL*)

Mit dem Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2014 wurde u. a. die steuerliche Begünstigung für freiwillige Abfertigungen eingeschränkt, indem bei Überschreiten eines unter Rückgriff auf die sozialversicherungsrechtliche Höchstbeitragsgrundlage definierten „Deckels“ darüber hinausgehende Abfertigungen der Vollbesteuerung beim Empfänger und korrespondierend der Nichtabzugsfähigkeit beim Zahler unterliegen. Diese Neuregelung betrifft insbesondere freiwillige Abfertigungen an AG-Vorstandsmitglieder, die nicht der Abfertigung „neu“ unterliegen, wohingegen GmbH-Geschäftsführer mit gesetzlicher Abfertigung weiterhin voll von der Begünstigung profitieren. Der folgende Beitrag analysiert diese Neuregelungen und befasst sich eingehend mit den verfassungsrechtlichen Bedenken.

1. Problemstellung

1.1. Ertragsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Ausgangslage

Ungeachtet der Beurteilung in anderen Rechtsbereichen kann im Steuerrecht auch bei Vorstandsmitgliedern einer AG trotz der aktienrechtlichen Bestimmungen über die Unabhängigkeit des Vorstands (§§ 70 ff. AktG) aufgrund des konkreten schuldrechtlichen Anstellungsvertrags sowie dessen tatsächlicher Abwicklung ein steuerliches Dienstverhältnis nach § 47 EStG bestehen,¹⁾ das zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 EStG führt.²⁾ Rechtsprechung,³⁾ Verwaltungspraxis⁴⁾ und Schrifttum⁵⁾ leiten daher – ungeachtet der aus der Organstellung begründeten Weisungsfreiheit – aus dem Anstellungsvertrag die Lohnsteuerpflicht von nicht wesentlich beteiligten Vorstandsmitgliedern ab; dies ist auch der praktische Regelfall. Eine solche Beurteilung schließt sodann die begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen ein (13. und 14. Bezug, Bilanzgelder etc.),⁶⁾ begründet aber andererseits auch die Lohnsteuerhaftung nach § 82 EStG,⁷⁾ die Kommunalsteuerpflicht⁸⁾ und die Pflicht-

*) Assoz. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner lehrt am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz. Univ.-Prof. DDR. Georg Kofler, LL.M. (NYU) lehrt am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Universität Linz. Univ.-Lektor Dr. Harald Moshhammer, LL.M. ist Steuerberater-Berufsanwarter in Linz. Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Vorstand des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz.

1) VwGH 24. 2. 1999, 97/13/0234; 3. 8. 2004, 2000/13/0046; 19. 1. 2005, 2000/13/0162; 25. 6. 2008, 2008/15/0090.

2) Siehe nur Rz. 982 LStR 2000; weiters z. B. VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0162, m. w. N.

3) VwGH 24. 2. 1999, 97/13/0234; 3. 8. 2004, 2000/13/0046; 19. 1. 2005, 2000/13/0162; 25. 6. 2008, 2008/15/0090; siehe auch VfGH 1. 3. 2001, G 109/00.

4) Rz. 982 LStR 2000.

5) *Freudhofmeier/Hofer*, Lohnsteuerliche Begünstigungen bei Führungskräften, SWK 2008, S 661 (S 661); kritisch *Sedlacek*, Das Anstellungsverhältnis von Vorstandsmitgliedern – eine Betrachtung aus steuer- und sozialversicherungsrechtlicher Sicht, in *Heidinger/Bruckner* (Hrsg.), Steuern in Österreich, FS KWT (1998) 417 (426), der bei AG-Vorstandsmitgliedern von selbständigen Einkünften nach § 22 EStG ausgeht.

6) Siehe z. B. auch *Freudhofmeier/Hofer*, SWK 2008, S 661.

7) VwGH 3. 8. 2004, 2000/13/0046.

8) VwGH 24. 2. 1999, 97/13/0234; 2. 9. 2009, 2005/15/0143; siehe auch VfGH 1. 3. 2001, G 109/00 (zu einem zu 100 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH).

tigkeit im Hinblick auf den Dienstgeberbeitrag (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ).⁹⁾

Aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht unterliegen lohnsteuerpflichtige Vorstandsmitglieder aufgrund des 2. SRÄG 2009¹⁰⁾ seit 1. 8. 2009¹¹⁾ als fingiert „echte“ Dienstnehmer der Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 1 Z 1 i. V. m. § 4 Abs. 2 ASVG; die – bis zum 31. 7. 2009 für alle Vorstände geltende – Versicherungsregel des § 4 Abs. 1 Z 6 ASVG für „freie“ Dienstnehmer bezieht sich seither nur mehr auf jene Personen, die „auf Grund ihrer Tätigkeit als Vorstandsmitglied (GeschäftsleiterIn) nicht schon nach Z 1 in Verbindung mit Abs. 2 pflichtversichert sind“.¹²⁾ Die Querwirkungen dieser Neuregelung auf das durch das BMSVG¹³⁾ geschaffene System der Abfertigung „neu“ (und damit mittelbar auf die Abfertigungsbegünstigungen des § 67 EStG¹⁴⁾) sind unklar: Denn durch eine Novelle im Jahr 2007¹⁵⁾ wurden zunächst auch Vorstandsmitglieder – mit einigen Anpassungen – ab 1. 1. 2008¹⁶⁾ in das System der Abfertigung „neu“ einbezogen, indem sich § 1 Abs. 1a BMSVG seither auch auf „freie Dienstverhältnisse von Vorstandsmitgliedern im Sinne des § 4 Abs. 1 Z 6 ASVG, die auf einem privatrechtlichen Vertrag beruhen“, bezieht.¹⁷⁾ Wenngleich sich § 1 Abs. 1a BMSVG nur auf freie Dienstverhältnisse von Vorstandsmitgliedern i. S. d. § 4 Abs. 1 Z 6 ASVG, nicht aber auf die neuen fingiert „echten“ Dienstverhältnisse i. S. d. § 4 Abs. 1 Z 1 i. V. m. § 4 Abs. 2 ASVG bezieht, ist nach h. A. § 1 Abs. 1a BMSVG analog auch auf lohnsteuerpflichtige Vorstände anzuwenden.¹⁸⁾ Folgt man dieser Auslegung, sind von der Anwendbarkeit des BMSVG im Wesentlichen nur die am 31. 12. 2007 bestehenden freien Dienstverhältnisse von Vorstandsmitgliedern ausgenommen, wenn zwischen dem Dienstgeber und dem freien Dienstnehmer vertragliche Abfertigungsansprüche festgelegt wurden (§ 73 Abs. 7 BMSVG); Vorstandsmitglieder, die am 31. 12. 2007 in einem aufrechten freien Dienstverhältnis standen und deren Vorstandsdienstvertrag eine freiwillige Abfertigungsregelung enthält, bleiben damit weiterhin vom BMSVG ausgenommen und haben nach wie vor (nur) Anspruch auf die ihnen vertraglich zugesagte freiwillige Abfertigung.

1.2. Besteuerung von freiwilligen Abfertigungen vor und nach dem AbgÄG 2014

Allerdings sind selbst lohnsteuerlich erfasste Vorstandsmitglieder nicht von der Begünstigungsvorschrift für Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG (fester Steuersatz von 6 %) erfasst: Wie sich nämlich aus dem Wortlaut des § 67 Abs. 3 EStG ergibt, ist die Aufzählung der Rechtsgrundlagen für eine begünstigte Abfertigung taxativ,¹⁹⁾ wobei mit den

⁹⁾ VwGH 3. 8. 2004, 2000/13/0046. Siehe dazu auch *Fritz*, Gesellschafts- und Unternehmensformen³ (2007) Rz. 3743, m. w. N.

¹⁰⁾ 2. Sozialrechts-Änderungsgesetz 2009, BGBl. I Nr. 83/2009.

¹¹⁾ Siehe § 644 Abs. 1 Z 1 ASVG.

¹²⁾ Nach § 4 Abs. 2 ASVG sind aber ab 1. 8. 2009 all jene Personen als Dienstnehmer von der Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 1 Z 1 ASVG erfasst, die „nach § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig“ sind, also auch lohnsteuerpflichtige Vorstandsmitglieder. Unter den Versicherungstatbestand nach § 4 Abs. 1 Z 6 ASVG fallen nur mehr nicht lohnsteuerpflichtige Vorstandsmitglieder. Siehe zum Sozialversicherungsrecht bei Vorständen zum früheren Recht z. B. auch *Sedlacek*, Vorstandsmitglieder, in *Heidinger/Bruckner*, FS KWT, 419 ff.

¹³⁾ Betriebliches Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz (ursprünglich: Betriebliches Mitarbeitervorsorgegesetz), BGBl. I Nr. 100/2002 i. d. g. F.

¹⁴⁾ Dazu unten Punkt 2.1.

¹⁵⁾ BGBl. I Nr. 102/2007.

¹⁶⁾ Siehe § 73 Abs. 7 BMSVG.

¹⁷⁾ Dazu ausführlich *Schima/Eichmeyer*, Einbeziehung von Vorstandsmitgliedern in das System der Abfertigung neu – offene Fragen, RdW 2008/114, 154 (154 ff.); *Mayr/Resch*, BMSVG² (2009) § 1 Rz. 12 und Rz. 24.

¹⁸⁾ Siehe Frage 15.1 des Fragen-Antwort-Katalogs zum BMSVG des Hauptverbands der österreichischen Sozialversicherungsträger (abrufbar unter <http://www.sozialversicherung.at>); ebenso z. B. *Neubauer/Rath*, Fragen zur Geltung des BMSVG für bestimmte freie Dienstverhältnisse, ASoK 2008, 88 (88 ff.); *Lang*, Geltungsbereich des BMSVG, in *Drs* (Hrsg.), Abfertigungsrecht (2012) 43 (57 f.).

¹⁹⁾ VwGH 27. 9. 2000, 2000/14/0087.

Abfertigungen aufgrund „gesetzlicher Vorschriften“ insbesondere § 23 Abs. 1 AngG angesprochen ist, der angesichts des mit dem BMSVG²⁰) eingeführten Systems der Abfertigung „neu“ als „Auslaufmodell“ weiterhin für „alte“ Dienstverhältnisse anwendbar sein kann. Das AngG findet jedoch auf Vorstandsmitglieder einer AG – anders als auf nicht wesentlich beteiligte GmbH-Geschäftsführer²¹) – keine Anwendung, weil diese nicht als „Arbeitnehmer“ i. S. d. Arbeitsrechts²²) (sondern als freie Dienstnehmer) zu qualifizieren sind.²³) Wird daher an ein Vorstandsmitglied eine Abfertigung aufgrund einer individualvertraglichen Vereinbarung geleistet, ist diese – selbst wenn sie der gesetzlichen Regelung des § 23 Abs. 1 AngG nachgebildet ist²⁴) – keine „gesetzliche Abfertigung“ und daher nicht nach § 67 Abs. 3 EStG begünstigt.²⁵) Vielmehr handelt es sich diesfalls stets um eine (zumeist auf Individualvereinbarung beruhende) sog. „freiwillige“ Abfertigung, deren Besteuerung sich nach § 67 Abs. 6 EStG richtet.²⁶) Das Begünstigungsregime des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG (Dreijahresverteilung) ist auf Abfertigungen hingegen nicht anzuwenden. Obwohl sie anlässlich der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses gewährt werden, stellen Abfertigungen nämlich keine Entschädigungen für die Aufgabe einer Tätigkeit i. S. v. § 32 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG dar, weil die Beendigung nicht als Schaden in Form einer (zumindest drohenden) Vermögensminderung, der durch die Abfertigung kompensiert werden könnte, zu betrachten ist.²⁷)

Eine solche freiwillige Abfertigung i. S. d. § 67 Abs. 6 EStG war bis zum AbgÄG 2014²⁸) ebenfalls innerhalb gewisser Bandbreiten („Viertelregelung“ und „Zwölfstelregelung“) ohne betragliche Begrenzung mit dem begünstigenden, festen Lohnsteuersatz von 6 % zu besteuern.²⁹) Einerseits griff eine dienstzeitunabhängige Begünstigung, soweit die Zahlung ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigt („Viertelregelung“); andererseits war darüber hinaus ein nach der Dienstzeit ansteigend gestaffelter Betrag begünstigt besteuert („Zwölfstelregelung“; von zwei Zwölfteilen der laufenden Bezüge³⁰) der letzten zwölf Monate bei einer Dienstzeit von drei Jahren bis zu zwölf Zwölfteilen bei einer Dienstzeit von 25 Jahren). Das höchstmögliche Ausmaß der steuerlichen Begünstigung einer freiwilligen Abfertigung betrug daher – ohne betragliche Limitierung – 15 Monatsbezüge. Darüber hinaus bezahlte freiwillige Abfertigungen sind wie laufende Bezüge zum vollen Tarif zu besteuern.³¹)

²⁰) BGBl. I Nr. 100/2002 i. d. g. F.

²¹) *Freudhofmeier/Hofer*, SWK 2008, S 662; *Mistberger-Bramböck/Schreiberhuber*, Abfertigungen und deren steuerrechtliche Behandlung, in *Drs*, Abfertigungsrecht, 173 (176).

²²) Siehe nur OGH 3. 7. 1975, 2 Ob 356/74, SZ 48/79; 5. 2. 1985, 4 Ob 5/85, ÖBl. 1985, 126; 24. 4. 1996, 9 ObA 2003/96, eclex 1996, 787.

²³) VwGH 21. 12. 1993, 93/08/0239; 27. 9. 2000, 2000/14/0087; Rz. 1076 LStR 2002; siehe auch *Starlinger*, Besteuerung von Abfertigungen für Vorstandsmitglieder einer AG, eclex 1995, 581, m. w. N.; *Doralt/Knörzer*, EStG¹⁰ (2006) § 67 Tz. 62/3; *Mistberger-Bramböck/Schreiberhuber*, Steuerrechtliche Behandlung, in *Drs*, Abfertigungsrecht, 176; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (52. Lfg., Juli 2012) § 67 Abs. 6 Tz 4.

²⁴) Dazu *Freudhofmeier/Hofer*, SWK 2008, S 662; *Shubshizky*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Neuregelung zur Besteuerung von „Golden Handshakes“, SWK 2014, 450 (453); *Freudhofmeier*, Mehrbelastung für Spitzengehälter und freiwillige Abfertigungen/Sozialplanzahlungen, in *Gröhs/Kovar/Lang/Wiplinger* (Hrsg.), Abgabenänderungsgesetz 2014, SWK-Spezial (2014) 37 (41).

²⁵) VwGH 27. 9. 2000, 2000/14/0087; Rz. 1076 LStR 2002. Eine Ausnahme von dieser grundsätzlichen Nichtanwendbarkeit des § 67 Abs. 3 EStG besteht nach Rz. 1076 LStR 2002.

²⁶) Rz. 1076 LStR 2002; *Freudhofmeier/Hofer*, SWK 2008, S 662 f.

²⁷) VwGH 16. 9. 2003, 2000/14/0175; Rz. 6821 EStR 2000; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁷ (2014) § 32 Rz. 15.

²⁸) BGBl. I Nr. 13/2014.

²⁹) Ausführlich z. B. Rz. 1088 ff. LStR 2002; *Freudhofmeier/Hofer*, SWK 2008, S 662 ff.; *Mistberger-Bramböck/Schreiberhuber*, Steuerrechtliche Behandlung, in *Drs*, Abfertigungsrecht, 185 ff.

³⁰) Zu den „laufenden Bezügen der letzten zwölf Monate“ zählen Sonderzahlungen, wie etwa ein 13., 14. oder 15. Monatsgehalt, nicht; VwGH 27. 9. 2000, 2000/14/0087.

³¹) *Mistberger-Bramböck/Schreiberhuber*, Steuerrechtliche Behandlung, in *Drs*, Abfertigungsrecht, 187; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (52. Lfg., Juli 2012) § 67 Abs. 6 Tz. 3.

Der Gesetzgeber des AbgÄG 2014³²⁾ hat sich – wie z. T. schon im Schrifttum kritisch antizipiert³³⁾ – nunmehr zu einer Einschränkung der steuerlichen Begünstigung für freiwillige Abfertigungen, Abfindungen, Vergleichszahlungen und Kündigungsentschädigungen – teilweise kollektiv und etwas polemisch als „Golden Handshakes“ bezeichnet – entschlossen.³⁴⁾ Angesprochen sind damit die Begünstigungen für freiwillige Abfertigungen (§ 67 Abs. 6 EStG), Vergleichssummen (§ 67 Abs. 8 lit. a EStG) und Kündigungsentschädigungen (§ 67 Abs. 8 lit. b EStG). Wie zu erörtern sein wird, scheint angesichts des vom Gesetzgeber eingezogenen betragsmäßigen Eingreifens der Beschränkung beim Dreifachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage und auch im Lichte der Abgrenzung zur gesetzlichen Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG und zur Abfertigung „neu“ klar zu sein, dass diese Neuregelung nicht die „Masse“ der Beschäftigten, sondern auch und vor allem gutverdienende freie Dienstnehmer betreffen soll, insbesondere also AG-Vorstandsmitglieder. Die entsprechenden Vorgaben für diese Änderungen wurden im Regierungsprogramm folgendermaßen formuliert:

„Abschaffung der steuerlichen Begünstigung von ‚Golden Handshakes‘, um ältere DienstnehmerInnen in Beschäftigung zu halten. Sowohl bei ArbeitgeberInnen als auch bei ArbeitnehmerInnen sollen die unerwünschten Effekte durch Nichtabsetzbarkeit und den Wegfall privilegierter Steuersätze beseitigt werden. Ausgenommen davon sind Sozialpläne, gesetzliche Abfertigungen und freiwillige Abfertigungen im Ausmaß von höchstens drei Monatsgehältern. Besteht für einzelne Arbeitnehmergruppen keine Möglichkeit gesetzliche oder kollektivvertragliche Abfertigungen zu erhalten, ist auf einen Gleichklang der Besteuerung mit den anderen Gruppen zu achten.“³⁵⁾

Soweit freiwillige Abfertigungen und Abfindungen betroffen sind, erfolgte die – leicht von den Vorgaben des Regierungsprogrammes abweichende – legislative Umsetzung in § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG und § 67 Abs. 6 EStG:³⁶⁾

- § 67 Abs. 6 EStG betrifft die steuerliche Behandlung beim Empfänger und deckelt nunmehr die begünstigte Besteuerung mit dem festen Satz von 6 % unter Heranziehung der sozialversicherungsrechtlichen Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG (derzeit 4.530 Euro monatlich): So wurde das begünstigt zu besteuernde Ausmaß sowohl für die dienstzeitunabhängige Komponente als auch für die dienstzeitabhängige Komponente pro Zwölfstel mit dem Dreifachen der Höchstbeitragsgrundlage festgelegt (§ 67 Abs. 6 Z 1 und 2 EStG).³⁷⁾ Nach der dienstzeitunabhängigen Komponente („Viertelregelung“) können daher maximal 40.770 Euro mit dem festen Steuersatz von 6 % besteuert werden, nach der dienstzeitabhängigen Komponente („Zwölfstelregelung“) zusätzlich maximal 163.080 Euro (bei 25 Dienstjahren), insgesamt also höchstens 203.850 Euro.³⁸⁾
- Korrespondierend zur Einschränkung der Begünstigung beim Empfänger nach § 67 Abs. 6 EStG beschränkt § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG die

³²⁾ BGBl. I Nr. 13/2014.

³³⁾ Schuster, Ende der begünstigten Besteuerung für freiwillige Abfertigungen und Sozialpläne? SWK 2011, T 141 (T 141 ff.); Beiser, Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungsleistungen? SWK 2011, T 161 (T 161 f.).

³⁴⁾ Siehe zur Neuregelung bereits Shubshizky, SWK 2014, 450 (450 ff.); Schlager/Titz, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2014 – ein Überblick, RdW 2014/18, 65 (69); Freudhofmeier, Spitzengehälter, in Gröhs/Kovar/Lang/Wilplinger, AbgÄG 2014, 37 ff.; Patka, Abgangentschädigung: 6 % Lohnsteuer auf für Abfertigung „Alt“ und „Neu“-Fälle? PVP 2014/16, 58 (58 ff.).

³⁵⁾ Siehe Arbeitsprogramm „Erfolgreich. Österreich.“ (Dezember 2013) 105.

³⁶⁾ Das Mehraufkommen wird im Vorblatt der ErlRV zum AbgÄG 2014 (24 BgNR 25. GP, 2) mit 30 Mio. Euro jährlich ab 2014 geschätzt. Ausweislich der Materialien ist das Regelungsziel erreicht, „wenn die begünstigte Besteuerung von freiwilligen Abfertigungen nur noch in begrenztem Ausmaß möglich ist“, siehe Vorblatt ErlRV 24 BgNR 25. GP, 8 (zum AbgÄG 2014).

³⁷⁾ Bereits erhaltene gesetzliche oder freiwillige Abfertigungen kürzen die dienstzeitabhängige Komponente (§ 67 Abs. 6 Z 3 EStG).

³⁸⁾ Siehe auch Freudhofmeier, Spitzengehälter, in Gröhs/Kovar/Lang/Wilplinger, AbgÄG 2014, 40.

Abzugsfähigkeit freiwilliger Abfertigungen und Abfindungen beim Zahler: Nach dieser Bestimmung ist der Betriebsausgabenabzug für „Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen“, ausgeschlossen, „soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6 % zu versteuern sind“.

Alle diese Änderungen kommen – nach dem missverständlichen Übergangsrecht³⁹⁾ – ab 1. 3. 2014 zur Anwendung (§ 124b Z 254 und Z 256 EStG bzw. § 26c Z 50 KStG), erfassen also „rückwirkend“ die in „alten“ Dienstverträgen geregelten freiwilligen Abfertigungen. Die Zielsetzung dieser Änderungen besteht darin, „die steuerliche Begünstigung für ‚Golden Handshakes‘ abzuschaffen, um vor allem ältere Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten“.⁴⁰⁾ Insofern ist auch davon die Rede, dass bisher „sehr attraktive Möglichkeiten zur Personalfreisetzung“ bestanden hätten.⁴¹⁾

Diese Neuregelungen betreffen allerdings eine im faktischen Auslaufen begriffene Rechtslage. So ist nämlich zu beachten, dass § 67 Abs. 6 EStG für freiwillige „Abfertigungen“ – nicht aber auch jene für „Abfindungen“ – sowohl vor als auch seit dem AbgÄG 2014 aufgrund des mit dem BMSVG⁴²⁾ eingeführten Systems der Abfertigung „neu“ einen temporal eingeschränkten Anwendungsbereich hat und – wohl verfassungskonform⁴³⁾ – nur mehr für das Auslaufmodell der Abfertigung „alt“ relevant ist: So normiert § 67 Abs. 6 Z 7 EStG i. d. F. AbgÄG 2014 – ebenso wie zuvor § 67 Abs. 6 letzter Satz EStG –, dass die „vorstehenden Bestimmungen betreffend freiwillige Abfertigungen [...] nur für jene Zeiträume [gelten], für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen“. Die Begünstigungen des § 67 Abs. 6 EStG für freiwillige „Abfertigungen“ kamen und kommen daher nach Ansicht der Verwaltungspraxis zur Gänze (und nicht bloß im Hinblick auf die „Zwölfregelung“⁴⁴⁾) nicht zur Anwendung, wenn für neue Dienstverhältnisse laufende Beiträge nach dem neuen System in eine betriebliche Vorsorgekasse gezahlt werden;⁴⁵⁾ § 67 Abs. 6 EStG ist auch für die freiwillige Abfertigung zur Abdeckung der aufgrund einer Selbstkündigung „verlorenen“ gesetzlichen Abfertigungsansprüche nicht anwendbar.⁴⁶⁾ Lediglich wenn das „alte“ Abfertigungssystem für die volle Dauer des Dienstverhältnisses weitergeführt wird, gilt § 67 Abs. 6 EStG für freiwillige Abfertigungen unverändert weiter.⁴⁷⁾ Gleichermaßen bleibt § 67 Abs. 6 EStG für Personen anwendbar, die nicht den Bestimmungen des BMSVG unterliegen. Bezieht man vor diesem Hintergrund nicht wesentlich beteiligte, lohnsteuerpflichtige GmbH-Geschäftsführer und AG-Vorstände in die Betrachtung ein, ergibt sich folgendes Bild:

- Allgemein gilt für Dienstverhältnisse, deren vertraglich vereinbarter Beginn nach dem 31. 12. 2002 liegt, die Abfertigung „neu“ nach dem BMSVG (§ 46 Abs. 1 BMSVG). Auf solche Arbeitsverhältnisse finden weder die Abfertigungsbestimmungen der §§ 23 und 23a AngG noch die steuerlichen Regelungen für gesetzliche Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG oder für freiwillige Abfertigungen nach § 67 Abs. 6 EStG Anwendung. Dies gilt angesichts der Weisungsgebundenheit (§ 20

³⁹⁾ Dazu unten Punkt 2.5.; weiters *Shubshizky*, SWK 2014, 454.

⁴⁰⁾ ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 8 (zum AbgÄG 2014).

⁴¹⁾ Vorblatt ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 8 (zum AbgÄG 2014).

⁴²⁾ BGBl. I Nr. 100/2002 i. d. g. F.

⁴³⁾ Siehe VfGH 5. 3. 2008, G 243/07, VfSlg. 18.396/2008 (zu § 67 Abs. 8 lit. a EStG).

⁴⁴⁾ Kritisch zum früheren Recht *Höfle*, Besteuerung einer freiwilligen Abfertigung für MVK-Zeiten, ASoK 2006, 74 (74); *Shubshizky*, Ist § 67 Abs. 6 EStG für Dienstverhältnisse ab 2003 wirklich zur Gänze nicht mehr anwendbar? SWK 2006, S 383 (S 383 ff.).

⁴⁵⁾ Rz. 1087a LStR 2002; siehe auch *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (52. Lfg., Juli 2012) § 67 Abs. 6 Tz. 16.

⁴⁶⁾ Rz. 1087h LStR 2002.

⁴⁷⁾ Rz. 1087b LStR 2002; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (52. Lfg., Juli 2012) § 67 Abs. 6 Tz. 17. Zu den verschiedenen Varianten der Übertragung von Altabfertigungsanswartschaften für vor dem 1. 1. 2003 begründete Dienstverhältnisse siehe Rz. 1087a ff. LStR 2002; weiters z. B. *Mistlberger-Bramböck/Schreiberhuber*, Steuerliche Behandlung, in *Drs*, Abfertigungsrecht, 187; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (52. Lfg., Juli 2012) § 67 Abs. 6 Tz. 16 ff.

Abs. 1 GmbHG) auch für nicht wesentlich beteiligte GmbH-Geschäftsführer, denen keine Sperrminorität eingeräumt ist.⁴⁸⁾

- Seit der BMSVG-Novelle des Jahres 2007⁴⁹⁾ gelten die Bestimmungen der Abfertigung „neu“ – mit einigen Anpassungen – ab 1. 1. 2008 (analog) auch für freie Dienstverhältnisse von Vorstandsmitgliedern (§ 1 Abs. 1a BMSVG).⁵⁰⁾ § 67 Abs. 6 EStG ist daher hinsichtlich der Begünstigung einer freiwilligen Abfertigung bei nicht wesentlich beteiligten AG-Vorständen im Wesentlichen nur mehr auf jene Fälle anzuwenden, in denen zum 31. 12. 2007 ein Vorstandsvertrag bestand, in dem vertragliche Abfertigungsansprüche geregelt sind (§ 73 Abs. 7 BMSVG).

Unterliegt ein (freies) Dienstverhältnis dem BMSVG, sodass § 67 Abs. 6 EStG nach der Verwaltungspraxis zur Gänze nicht zur Anwendung kommt,⁵¹⁾ stellt sich im Lichte der durch das AbgÄG 2014 eingeführten Abzugsverbote gem. § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG allerdings die Frage, ob freiwillige Abfertigungen in diesen Fällen überhaupt vom Betriebsausgabenausschluss betroffen sein können. Dies wird man dann bejahen müssen, wenn man davon ausgeht, dass die temporale Einschränkung des § 67 Abs. 6 Z 7 EStG lediglich bedeutet, dass freiwillige Abfertigungen bei Personen im System der Abfertigung „neu“ zwar u. a. nicht mit dem festen Steuersatz von 6 % zu versteuern sind, nichtsdestoweniger aber weiterhin dem Grunde nach „sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen“ und daher dem Abzugsverbot unterliegen.⁵²⁾

2. Verfassungsrechtliche Analyse

2.1. Überblick

Die durch das AbgÄG 2014⁵³⁾ erfolgte Neuregelung der steuerlichen Behandlung von freiwilligen Abfertigungen sowohl durch die Begünstigungseinschränkung in § 67 Abs. 6 EStG als auch durch das korrespondierende Abzugsverbot in § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG wirft eine Reihe von verfassungsrechtlichen Fragen auf. Diese betreffen vordringlich den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 7 B-VG und Art. 2 StGG und das Grundrecht auf Eigentum nach Art. 5 StGG und Art. 1 des 1. ZP zur EMRK. Der Gleichheitsgrundsatz bindet auch den Gesetzgeber und setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen; innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassung wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen.⁵⁴⁾ Diese Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers besteht sowohl in Ansehung der angestrebten Ziele als auch bezüglich der Auswahl der zur Zielerreichung einzusetzenden Mittel. Budgetäre Erwägungen (z. B. ein Aufkommenseffekt) alleine sind allerdings nicht sachlichkeitsbegründend.⁵⁵⁾ Das Grundrecht auf Eigentum kann als Schutz vermögenswerter Privatrechte auch durch Steuervorschrei-

⁴⁸⁾ *Mayr/Resch*, BMSVG², § 1 Rz. 25; *Lang*, Geltungsbereich des BMSVG, in *Drs*, Abfertigungsrecht, 43 (49 f.).

⁴⁹⁾ BGBl. I Nr. 102/2007.

⁵⁰⁾ Siehe dazu bereits oben Punkt 1.1.

⁵¹⁾ Rz. 1087a LStR 2002.

⁵²⁾ Siehe dazu auch *Shubshizky*, SWK 2014, 450 (454); *Freudhofmeier*, Spitzengehälter, in *Gröhs/Kovar/Lang/Wilplinger*, AbgÄG 2014, 43.

⁵³⁾ BGBl. I Nr. 13/2014.

⁵⁴⁾ Z. B. VfGH 12. 6. 2001, B 917/00, VfSlg. 16.176/2001; 10. 6. 2002, B 1326/01, VfSlg. 16.504/2002; 10. 6. 2010, B 887/09, VfSlg. 19.077/2010, m. w. N.

⁵⁵⁾ Siehe z. B. VfGH 9. 12. 1997, G 403/97, VfSlg. 15.040/1997. Zum Nichtausreichen von rein budgetären Erwägungen als sachliche Rechtfertigung siehe etwa auch *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in *Tagung der österreichischen Juristenkommission* (Hrsg.), *Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat* (1998) 119 (127); *Lachmayer*, Verlustausgleich bei Einkünften aus Kapitalvermögen, in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg.), *Besteuerung von Kapitalvermögen* (2011) 347 (357); ebenso für Deutschland m. w. N. BVerfG 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164.

bungen beeinträchtigt werden.⁵⁶⁾ Allerdings hat die Rechtsprechung einer mit der Exzessivität einer Besteuerung („*konfiskatorische Abgabe*“) begründeten Verletzung des Grundrechts bislang entgegengehalten, dass „*unter dem historisch auszulegenden Enteignungsbegriff niemals Geldleistungen an die öffentliche Hand wie unter anderem Steuern und Abgaben verstanden worden*“ seien und deshalb Abgabenbelastungen keine Enteignungen darstellten;⁵⁷⁾ überdies rekurriert die Rechtsprechung bisweilen auf die Frage, ob die Einhebung der Abgabe im öffentlichen Interesse liegt.⁵⁸⁾ Dennoch darf nicht übersehen werden, dass nach der Rechtsprechung des EGMR in Einzelfällen ein grundrechtliches Verbot konfiskatorischer Abgaben bestehen kann.⁵⁹⁾

Vor dem Hintergrund des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes nach Art. 7 B-VG und Art. 2 StGG und der Eigentumsfreiheit nach Art. 5 StGG und Art. 1 des 1. ZP zur EMRK drängen sich somit im Hinblick auf die nicht begünstigten Teile freiwilliger Abfertigungen i. S. d. § 67 Abs. 6 EStG mehrere Bedenken auf, und zwar hinsichtlich

- der Vollbesteuerung beim Empfänger nach § 67 Abs. 6 EStG, insbesondere im Vergleich zu den weiterbestehenden, betraglich nicht begrenzten Begünstigungen für gesetzliche Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG (z. B. für GmbH-Geschäftsführer)⁶⁰⁾ und für Abfertigungen im Rahmen der Abfertigung „neu“ nach § 67 Abs. 3 Satz 5 EStG (siehe Punkt 2.2.);
- der Nichtabzugsfähigkeit beim Zahler nach § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG, insbesondere aufgrund der dadurch hervorgerufenen Durchbrechung des Nettoprinzips und auch im Vergleich zur weiterbestehenden Abzugsfähigkeit für gesetzliche Abfertigungen⁶¹⁾ (siehe Punkt 2.3.);
- der exzessiven Gesamtsteuerbelastung aufgrund der Kombination von Nichtabzugsfähigkeit beim Zahler nach § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG und Vollbesteuerung beim Empfänger nach § 67 Abs. 6 EStG⁶²⁾ (siehe Punkt 2.4.);
- der Erfassung bestehender Vertragsverhältnisse und der dadurch erfolgenden Beeinträchtigung des gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes, zumal die Neuregelung im Hinblick auf AG-Vorstandsmitglieder gezielt und ausschließlich jene „alten“ Dienstverhältnisse erfasst, die spätestens zum 31. 12. 2007 bereits bestanden haben (siehe Punkt 2.5.).

2.2. Vollbesteuerung beim Empfänger nach § 67 Abs. 6 EStG

Gleichheitsrechtliche Bedenken ruft zunächst die Vollbesteuerung der nichtbegünstigten Teile freiwilliger Abfertigungen nach § 67 Abs. 6 EStG beim Empfänger hervor, insbesondere im Vergleich zu den betraglich nicht begrenzten Begünstigungen für gesetzliche Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG (z. B. für GmbH-Geschäftsführer)⁶³⁾ und für Abfertigungen im Rahmen der Abfertigung „neu“ nach § 67 Abs. 3 Satz 5 EStG.

Mit der durch das AbgÄG 2014 geschaffenen Differenzierung bricht der Gesetzgeber zunächst mit einer langen Tradition einer weitgehend gleichlaufenden Begünstigung von gesetzlichen und freiwilligen Abfertigungen in Form der Besteuerung mit einem

⁵⁶⁾ Siehe nur *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁶ (2011) Tz. 67.

⁵⁷⁾ Siehe z. B. VfGH 10. 10. 1996, B 1088/93, VfSlg. 14644/1996.

⁵⁸⁾ So in VfGH 10. 10. 1996, B 1088/93, VfSlg. 14644/1996.

⁵⁹⁾ Siehe EGMR 14. 5. 2013, Beschwerde-Nr. 66529/11, *N.K.M. gegen Ungarn*; dazu z. B. *Baker*, Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters, ET 2013, 393 (393 f.).

⁶⁰⁾ Dazu *Shubshizky*, SWK 2014, 453; *Freudhofmeier*, Spitzengehälter, in *Gröhs/Kovar/Lang/Wilpinger*, AbgÄG 2014, 41.

⁶¹⁾ Dazu bereits *Beiser*, SWK 2011, T 161 f.; kritisch auch schon *Schuster*, SWK 2011, T 144 f.

⁶²⁾ Siehe *Beiser*, SWK 2011, T 162, wonach das Zusammenwirken von Nichtabzugsfähigkeit und Vollbesteuerung „*offenkundig exzessiv*“ sei.

⁶³⁾ Dazu *Shubshizky*, SWK 2014, 453; *Freudhofmeier*, Spitzengehälter, in *Gröhs/Kovar/Lang/Wilpinger*, AbgÄG 2014, 41.

festen Steuersatz⁶⁴) und schafft eine unsachliche Differenzierung: Da – wie oben ausgeführt⁶⁵) – lohnsteuerpflichtige Vorstandsmitglieder von AGs dennoch keine Arbeitnehmer i. S. d. Arbeitsvertragsrechts sind und daher keine gesetzliche oder kollektivvertragliche Abfertigung erhalten können, sind die ihnen gewährten Abfertigungen auch dann zur Gänze als „freiwillige“ Abfertigungen i. S. d. § 67 Abs. 6 EStG einzustufen, wenn sie dem Anspruch und dem Ausmaß nach den Regelungen des § 23 AngG entsprechen. Während also ein lohnsteuerpflichtiger GmbH-Geschäftsführer im System der Abfertigung „alt“ ohne betragliche Beschränkung begünstigt besteuerte Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG beziehen kann, besteht für den lohnsteuerpflichtigen AG-Vorstand nunmehr eine *Deckelung der Begünstigung nach § 67 Abs. 6 EStG*. Diese Differenzierung führt, worauf Shubshizky treffend hinweist, „zu einem Steuerbelastungsunterschied in geradezu unglaublichem Ausmaß“.⁶⁶) Shubshizky untermauert dies mit folgendem Beispiel:

„Wenn dem Geschäftsführer einer GmbH anlässlich seines Ausscheidens nach 25 Dienstjahren gemäß § 23 AngG eine Abfertigung in Höhe von z. B. 500.000 Euro gewährt wird, kann diese zur Gänze mit 6 % lohnbesteuert und vom Arbeitgeberunternehmen als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Erhält ein Vorstandsmitglied einer Aktiengesellschaft in der gleichen Situation eine entsprechende Abfertigung, dann ist diese nur im Ausmaß von 203.850 Euro (= 4.530 x 3 x 15) lohnsteuerbegünstigt und in Höhe der Differenz zwischen Auszahlungs- und lohnsteuerbegünstigtem Betrag nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Daraus ergibt sich ein höhere Lohnsteuer von 130.306 (= [500.000 – 203.850] x 44 %) Euro. Mit der Körperschaftsteuerbelastung aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit des nicht lohnsteuerbegünstigten Betrags i. H. v. 74.037,50 Euro (= 296.150 x 25 %) ergibt sich in Summe eine steuerliche Mehrbelastung im Vergleich zur Situation beim Geschäftsführer von 204.343,50 Euro!“⁶⁷)

Ob sich belastbare Gründe für diese Ungleichbehandlung identifizieren lassen, darf in der Tat bezweifelt werden. Für Shubshizky liegt es sogar „auf der Hand“, dass „eine derartige Differenzierung mit den gesellschaftsrechtlichen Unterschieden zwischen Geschäftsführer und Vorstandsmitglied sachlich nicht rechtfertigbar ist“.⁶⁸) Tatsächlich bestehen wohl aus steuerlicher Sicht keine hinreichenden Unterschiede im Faktischen zwischen lohnsteuerpflichtigen GmbH-Geschäftsführern einerseits und lohnsteuerpflichtigen AG-Vorständen andererseits, um vollkommen divergierende Steuerfolgen – einerseits für gesetzliche Abfertigungen i. S. d. § 67 Abs. 3 EStG, andererseits für diesen nachgebildete freiwillige Abfertigungen i. S. d. § 67 Abs. 6 EStG – zu rechtfertigen. Denn maßgeblich für die Vergleichbarkeit im Hinblick auf eine Begünstigung ist nach der Rechtsprechung des VfGH nicht, auf welcher Rechtsgrundlage die sonstigen Bezüge beruhen (z. B. Gesetz, Kollektivvertrag, Individualvereinbarung), sondern der Unterschied zwischen laufenden Bezügen und sonstigen, insbesondere einmaligen Bezügen.⁶⁹) Da nach Rechtsprechung und Verwaltungs-

⁶⁴) Der Vorläufer der heutigen Begünstigung für gesetzliche Abfertigungen i. S. d. § 67 Abs. 3 EStG wurde bereits mit § 4 der ESt-Novelle 1946 eingeführt (BGBl. Nr. 203/1946). Auch der Vorläufer der Begünstigung für freiwillige Abfertigungen und Abfindungen i. S. d. § 67 Abs. 6 EStG wurde bereits durch die ESt-Novelle 1957 als § 67 Abs. 7 EStG geschaffen (BGBl. Nr. 283/1957) und sah zunächst eine Besteuerung der gesamten freiwilligen Abfertigung mit einem festen Steuersatz vor. Die Gründe für die Schaffung dieser Begünstigung lassen sich den Materialien nicht entnehmen: In der Regierungsvorlage zur ESt-Novelle 1957 fand sich eine entsprechende Bestimmung noch nicht (RV 319 BlgNR 8. GP). Sie wurde erst durch den Finanz- und Budgetausschuss vorgesehen (AB 362 BlgNR 8. GP), aber – abgesehen von dem allgemeinen Hinweis auf die Zielsetzung der Schaffung von Steuererleichterungen – nicht näher erläutert.

⁶⁵) Dazu oben Punkt 1.2.

⁶⁶) Shubshizky, SWK 2014, 453.

⁶⁷) Shubshizky, SWK 2014, 453.

⁶⁸) Shubshizky, SWK 2014, 453.

⁶⁹) VfGH 11. 10. 1972, B 54/74, VfSlg. 6.874/1972.

praxis auch die divergierende arbeitsrechtliche Qualifikation des Dienstverhältnisses nicht auf die Frage der Steuerpflicht für Zwecke der Lohnsteuer, der Kommunalsteuer, des DB und des DZ durchschlägt,⁷⁰⁾ hier also steuerlich Gleichbelastung besteht, kann die arbeitsrechtliche Einordnung auch keinen sachlichen Differenzierungsgrund für die isoliert unterschiedliche Besteuerung der Abfertigungen bieten. Da es sich hier auch um Differenzierungen innerhalb ein und derselben Einkunftsart handelt, lässt sich zu ihrer Rechtfertigung auch nicht die Rechtsprechung des VfGH zur Sachlichkeit unterschiedlicher Regelungen für Selbständige und Nichtselbständige heranziehen.⁷¹⁾

Eine solche steuerliche Differenzierung überzeugt auch deshalb nicht, weil der primäre Zweck einer Abfertigung, dem Arbeitnehmer für einen gewissen Zeitraum nach Beendigung seines Dienstverhältnisses eine Übergangsversorgung zu gewährleisten,⁷²⁾ für die freiwillige Abfertigung gleichermaßen zutrifft wie für die gesetzliche bzw. kollektivvertragliche Abfertigung. Hinzu tritt die Überlegung, dass letztlich § 66 Abs. 3 und 6 EStG – ähnlich § 24 i. V. m. § 37 EStG⁷³⁾ oder § 67 Abs. 8 EStG⁷⁴⁾ – auch die Zielsetzung verfolgen, „ungerechtfertigte Belastungen“ durch die „Zusammenballung von Einkünften“, die wirtschaftlich in typisierender Betrachtung mit einem Zeitraum von mehr als einem Kalenderjahr im Zusammenhang stehen, pauschal zu vermeiden. In der Tat sind nicht nur gesetzliche, sondern auch freiwillige Abfertigungen zu den „typischen Fällen der Entlohnung für mehrjährige Tätigkeit“ zu rechnen.⁷⁵⁾ Nun mag es vielleicht sein, dass eine solche pauschale Minderung von (idealtypischen) Progressionsverschärfungen womöglich im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips verfassungsrechtlich nicht geboten ist; dies bedeutet aber nicht, dass im Hinblick auf die Problemlage vergleichbare Fälle in § 67 Abs. 3 EStG einerseits und in § 67 Abs. 6 EStG andererseits ohne weitere sachliche Begründung unterschiedlich geregelt werden dürften.⁷⁶⁾

Die Neuregelung führt überdies zu einer weiteren unsachlichen Differenzierung im Hinblick auf ausbezahlte Abfertigungen im Rahmen des durch das BMSVG⁷⁷⁾ geschaffenen Systems der Abfertigung „neu“, dem „neue“ Dienstverhältnisse sowohl von lohnsteuerpflichtigen GmbH-Geschäftsführern wie auch von lohnsteuerpflichtigen AG-Vorstandsmitgliedern unterliegen.⁷⁸⁾ So betragen nämlich die (verpflichtenden) Einzahlungen in die betriebliche Vorsorgekasse („BV-Kasse“) 1,53 % des monatlichen Entgelts sowie allfälliger Sonderzahlungen des (freien) Dienstnehmers (§ 6 Abs. 1 BMSVG), ohne dass eine Deckelung der Beitragsgrundlage bestünde; vielmehr bestimmt § 6 Abs. 5 BMSVG explizit, dass die Beitragsgrundlage für die Beiträge nach dem BMSVG nicht durch die ASVG-Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG gedeckelt ist. Umgekehrt folgt daraus, dass auch die von einer BV-Kasse ausbezahlten Abfertigungen theoretisch in unbegrenzter Höhe erfolgen könnten, also keineswegs durch die ASVG-Höchstbeitragsgrundlage oder ein Vielfaches davon begrenzt sind. Daran anknüpfend

⁷⁰⁾ Dazu m. w. N. oben Punkt 1.1.

⁷¹⁾ VfGH 18. 6. 2001, B 1437/00, VfSlg. 16.196/2001.

⁷²⁾ *Shubshizky*, SWK 2014, 451.

⁷³⁾ Dazu z. B. *Koller/Koller/Urnik*, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung² (2004) 24 f.

⁷⁴⁾ VfGH 2. 12. 1999, G 106/99, VfSlg. 15.674/1999; 5. 3. 2008, G 243/07, VfSlg. 18.396/2008; ebenso VwGH 15. 12. 1992, 91/14/0158; Rz. 1100 LStR 2002; siehe z. B. auch *Aichwalder*, taxlex 2012, 219.

⁷⁵⁾ Siehe die in VfGH 19. 3. 1987, G 269/86, VfSlg. 11.316/1987, wiedergegebenen Ausführungen der Bundesregierung. Dies wird auch darin deutlich dass § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1972, der „Einkünfte, welche die Entlohnung für eine Tätigkeit darstellen, die sich über mehrere Jahre erstreckt“, erfasste, auch für nichtselbständige Einkünfte und speziell für gesetzliche und freiwillige Abfertigungen anwendbar war; siehe dazu VfGH 19. 3. 1987, G 269/86, VfSlg. 11.316/1987.

⁷⁶⁾ So andeutungsweise auch *Shubshizky*, SWK 2014, 451.

⁷⁷⁾ Betriebliches Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz (ursprünglich: Betriebliches Mitarbeitervorsorgegesetz), BGBl. I Nr. 100/2002 i. d. g. F.

⁷⁸⁾ Dazu bereits oben Punkte 1.1. und 1.2.

sieht auch § 67 Abs. 3 Satz 5 EStG vor, dass Abfertigungen aus BV-Kassen dem festen Steuersatz von 6 % unterliegen, ohne dass – auch nach dem AbgÄG 2014 – eine besondere Höhe der Abfertigungen die Begünstigung entfallen ließe.

Der Gesetzgeber sieht die Rechtfertigung dieser – absoluten und relativen – Begünstigungseinschränkung nun offenbar darin, dass durch diese Maßnahmen „vor allem ältere Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer länger in Beschäftigung“ gehalten werden sollen,⁷⁹⁾ hätten doch bisher „sehr attraktive Möglichkeiten zur Personalfreisetzung“ bestanden.⁸⁰⁾ Diese Begründung vermag allerdings die weitreichenden Maßnahmen nicht zu tragen, weil

- die Neuregelungen nicht danach differenzieren, ob Arbeitnehmer arbeitslos werden, bei anderen Arbeitgebern weiterarbeiten, aus Österreich wegziehen oder in Pension gehen, also weder alle noch ausschließlich jene Fälle erfassen, in denen der Arbeitgeber den Arbeitnehmer durch Gewährung besonderer Zahlungen zum vorzeitigen Antritt einer Pension zu Lasten der öffentlichen Hand drängt;⁸¹⁾
- die Neuregelungen unberücksichtigt lassen, dass Abfertigungen primär den Zweck verfolgen, dem Arbeitnehmer für einen gewissen Zeitraum nach Beendigung seines Dienstverhältnisses eine Übergangsversorgung zu gewährleisten;⁸²⁾
- die Neuregelungen aufgrund der Abgrenzung der Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG zur Abfertigung „neu“ ausschließlich vor 2008 (bzw. vor 2003) geschlossene Verträge betreffen können,⁸³⁾ sodass sie keinerlei – positive oder negative – Anreizwirkung entfalten und auch im Übrigen keine Reaktions- oder Handlungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen bestehen, zumal für AG-Vorstandsmitglieder § 67 Abs. 6 EStG nur dann anwendbar sein kann, wenn sie am 31. 12. 2007 in einem aufrechten freien Dienstverhältnis standen und ihr Vorstandsdienstvertrag eine (schuldrechtlich verbindliche) freiwillige Abfertigungsregelung enthält;
- die freiwillige Abfertigung den Arbeitnehmer nicht in die Lage versetzt, die vorzeitige Alterspension bzw. Korridorpension früher anzutreten, zumal der Eintritt des Versicherungsfalls vom Erreichen des Pensionsanfallsalters (und nicht von einem „Golden Handshake“) abhängt;⁸⁴⁾
- es in der Hand des Gesetzgebers liegt, das Pensionsantrittsalter und die Bedingungen für einen vorzeitigen Pensionsantritt präzise zu regeln, zumal eine steuerliche Maßnahme nicht geeignet ist, einen Pensionsantritt vor Erreichen des Regelpensionsalters zu verhindern,⁸⁵⁾ und selbst wenn sie dazu geeignet wäre, die Neufassung des § 67 Abs. 6 EStG gerade für die breite Masse jener älteren Dienstnehmer, deren Bezüge unterhalb der dreifachen ASVG-Höchstbeitragsgrundlage liegen, keinen beschränkenden und damit allenfalls lenkenden Effekt hätte;
- die von Frühpensionierungen besonders betroffenen Beamten allenfalls in seltenen Ausnahmefällen von der Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG für freiwillige Abfertigungen und Abfindungen erfasst sein konnten und können,⁸⁶⁾ sich die Neuregelung also in diesem besonders problematischen Bereich schon dem Grunde nach keinesfalls lenkend auswirken kann;

⁷⁹⁾ EriRV 24 BlgNR 25. GP, 8 (zum AbgÄG 2014).

⁸⁰⁾ Vorblatt 24 BlgNR 25. GP, 8 (zum AbgÄG 2014).

⁸¹⁾ Beiser, SWK 2011, T 161; Shubshizky, SWK 2014, 451 f.

⁸²⁾ Shubshizky, SWK 2014, 451.

⁸³⁾ Siehe oben Punkt 1.2.

⁸⁴⁾ Shubshizky, SWK 2014, 452.

⁸⁵⁾ Beiser, SWK 2011, T 161 f.

⁸⁶⁾ Schuster, SWK 2011, T 142. Siehe zur Nichterfassung von Belohnungen, Treuegeldern, Jubiläumswendungen etc. anlässlich des Übertritts von Beamten in den Ruhestand durch § 67 Abs. 6 EStG z. B. auch Rz. 1084 LSTR 2002.

- die Neuregelungen schließlich sogar die im Regierungsprogramm verankerte – offenbar gleichheitsrechtlich orientierte – Zielsetzung verletzen, bei jenen Arbeitnehmergruppen, für die keine Möglichkeit besteht „gesetzliche oder kollektivvertragliche Abfertigungen zu erhalten, [...] auf einen Gleichklang der Besteuerung mit den anderen Gruppen zu achten“.⁸⁷⁾ Dieser Gleichklang wird durch die völlig divergierende Behandlung von gesetzlichen Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG (z. B. i. V. m. § 23 AngG) einerseits und – diesen womöglich einzelvertraglich nachgebildeten – freiwilligen Abfertigungen nach § 67 Abs. 6 EStG andererseits offenkundig verletzt.⁸⁸⁾

Abschließend ist zu betonen, dass dem Befund der Verfassungswidrigkeit nicht entgegengehalten werden kann, es handle sich bei den von den Neuregelungen speziell – und offenbar gezielt – betroffenen Vorstandsmitgliedern ohnehin nur um eine kleine Personengruppe. Denn der VfGH hat schon mehrfach ausgesprochen, dass „*der eigens formulierte Ausschluß von Fällen, die den geregelten sämtlich gleichwertig sind, niemals mit dem bloßen Hinweis darauf gerechtfertigt werden [kann], daß es sich um seltene Fälle handelt*“.⁸⁹⁾

2.3. Nichtabzugsfähigkeit beim Zahler nach § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG

Aus gleichheitsrechtlicher Sicht bestehen weiters auch gegen die Nichtabzugsfähigkeit beim Zahler nach § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG Bedenken, insbesondere aufgrund der dadurch hervorgerufenen Durchbrechung des Nettoprinzips und auch im Vergleich zur weiterbestehenden Abzugsfähigkeit für gesetzliche Abfertigungen.⁹⁰⁾ Nach dem Konzept des Einkommensteuerrechts soll nämlich der periodisch erzielte Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte Einkommen, erfasst werden.⁹¹⁾ Dies gebietet es grundsätzlich, die zur Erzielung des Einkommens getätigten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen (sog. „*objektives Nettoprinzip*“), da es sonst zur Besteuerung von Einkommen käme, das gar nicht erzielt wurde.⁹²⁾ Eine Abweichung vom objektiven Nettoprinzip bedarf daher einer sachlichen Rechtfertigung, um vor dem Gleichheitsgrundsatz bestehen zu können.⁹³⁾ Die Breite des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums im Bereich von Abzugsverboten lässt sich freilich nicht abstrakt umschreiben. Zu bemerken ist zunächst, dass das objektive Nettoprinzip im gegenwärtigen Steuerrecht nicht durchgehend verwirklicht ist: So steht dem grundsätzlichen Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten (§ 4 Abs. 4, § 16 EStG) ein breiter Katalog von gesetzlichen Abzugsverboten (§ 20 EStG; § 12 KStG) gegenüber.⁹⁴⁾ Diese Abzugsverbote betreffen z. T. Aufwendungen im Nahebereich der Privatsphäre bzw. Lebensführung bzw. einer gemischten Kausalität (z. B. Repräsentationsaufwendungen, Arbeitszimmer, wohl auch „Luxustangenten“) und solche, deren Ausschluss steuersystematisch notwendig ist (z. B. Personensteuern, Ausgaben im Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Aufwendungen),⁹⁵⁾ erfassen aber auch Aufwendungen, deren grundsätzliche Eigenschaft als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht

⁸⁷⁾ Siehe Arbeitsprogramm „Erfolgreich. Österreich.“, 105.

⁸⁸⁾ Siehe auch *Shubshizky*, SWK 2014, 453.

⁸⁹⁾ Siehe VfGH 5. 3. 1985, G 174/84, VfSlg. 10.384/1985; 19. 3. 1987, G 269/86, VfSlg. 11.316/1987.

⁹⁰⁾ Dazu bereits *Beiser*, SWK 2011, T 161 f.; kritisch auch schon *Schuster*, SWK 2011, T 144 f.

⁹¹⁾ Siehe nur VfGH 17. 6. 2009, B 53/08, VfSlg. 18.783/2009.

⁹²⁾ Siehe z. B. VfGH 11. 3. 1994, B 1297/93, VfSlg. 13.724/1994; 7. 3. 1997, B 2370/94, VfSlg. 14.784/1997; 25. 6. 1998, B 125/97, VfSlg. 15.229/1998; 27. 9. 2000, B 2031/98, VfSlg. 15.934/2000; 11. 12. 2002, B 941/02, VfSlg. 16.760/2002.

⁹³⁾ Z. B. VfGH 9. 12. 1997, G 403/97, VfSlg. 15.040/1997; 11. 12. 2002; B 1609/01, VfSlg. 16.759/2002.

⁹⁴⁾ Siehe zum Katalog des § 20 EStG z. B. *Doralt/Kofler*, EStG (11. Lfg., 2007) § 20 Tz. 1 ff.

⁹⁵⁾ Kritisch aber zu den Abzugsverboten im Bereich der Kapitalvermögensbesteuerung z. B. *Kofler*, Verfassungsrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen, in *Lechner/Mayr/Tumpel* (Hrsg.), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013) 33 (33 ff.).

strittig ist (z. B. Aufsichtsratsvergütungen,⁹⁶) „Bestechungsgelder“⁹⁷) Strafen und seit dem AbgÄG 2014 auch Gehaltsbestandteile über 500.000 Euro⁹⁸). In letzterem Bereich modifizieren also gesetzgeberische, außersteuerliche Wertungsentscheidungen das Nettoprinzip. Jede Abweichung vom Nettoprinzip als Ordnungsprinzip des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts muss freilich auf einem tragfähigen sachlichen Grund beruhen.

Betrachtet man vor diesem Hintergrund die Rechtsprechung des VfGH, so lassen sich insbesondere zwei Erkenntnisse als besonders einschlägig identifizieren: So wurde es im ersten Erkenntnis aus dem Jahr 1997 als gleichheitswidrig angesehen, dass die steuerliche Anerkennung von Rückstellungen für Dienstjubiläumsgelder ausgeschlossen wurde, während die übrigen Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten als Einzelrückstellungen grundsätzlich steuerlich anerkannt waren.⁹⁹ Der VfGH betonte auch in diesem Zusammenhang, dass der Gesetzgeber von einem einmal geschaffenen und dem Sachlichkeitsgebot entsprechenden System von Passivierungsmöglichkeiten nur bei Vorliegen eines sachlichen Rechtfertigungsgrundes abweichen dürfe. Ein solcher konnte damals nicht erkannt werden, sodass eine Abweichung vom generellen System der steuerwirksamen Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar war. Den damals von der Bundesregierung (u. a.) vertretenen Rechtfertigungsgrund einer Einschränkung der Gestaltungsmöglichkeiten im Bereich der Rückstellungsbildung verwarf der VfGH mit Hinweis auf die Rechtsverbindlichkeit der kollektivvertraglich zugesicherten Jubiläumsgeldansprüche, die Gestaltungsspielräume ausschließe.¹⁰⁰ Auch vor diesem Hintergrund scheinen § 20 Abs. 1 Z 8 EStG und § 12 Abs. 1 Z 8 KStG i. d. F. AbgÄG 2014 bedenklich. Der Gesetzgeber hat in § 9 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 i. V. m. § 14 Abs. 1 bis 5 EStG ein System geschaffen, das die Passivierung von Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen ausdrücklich zulässt. § 14 Abs. 1 Z 3 EStG erstreckt dieses System explizit auf freiwillige Abfertigungen, sofern diese auf schriftlichen, rechtsverbindlichen Zusagen beruhen und entsprechenden gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungen nachgebildet sind.¹⁰¹ In diesen Regelungen ist damit konsequent anerkannt, dass vertraglich vereinbarten freiwilligen Abfertigungen auf Seiten des Zahlers dieselbe Verbindlichkeit und damit auch derselbe zur Rückstellungsbildung berechtigende Charakter zukommen wie gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungsansprüchen.

§ 20 Abs. 1 Z 8 EStG und § 12 Abs. 1 Z 8 KStG i. d. F. AbgÄG 2014 brechen aber mit diesem System, indem die steuerliche Möglichkeit zur Rückstellungsbildung für freiwillige Abfertigungen bei unveränderter Verpflichtung des Zahlers der Höhe nach eingeschränkt wird. Eine dafür im Lichte des Gleichheitssatzes notwendige sachliche Rechtfertigung ist aber nicht zu erkennen. Freiwillige Abfertigungsvereinbarungen sind nicht weniger verbindlich als gesetzliche oder kollektivvertragliche Abfertigungs-

⁹⁶) Zum konstitutiven Charakter siehe z. B. *Plansky* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), KStG (2009) § 12 Rz. 37.

⁹⁷) Zum konstitutiven Charakter siehe VwGH 7. 7. 2004, 2000/13/0173, und dazu z. B. *Doralt/Kofler*, EStG (11. Lfg., 2007) § 20 Tz. 127.

⁹⁸) Allerdings wird die Verfassungskonformität dieser Abzugsverbote für „Managerbezüge“ (§ 20 Abs. 1 Z 7 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG, jeweils i. d. F. AbgÄG 2014) teilweise erheblich bezweifelt; siehe z. B. *Plott*, Beschränkte Abzugsfähigkeit von (Manager-)Gehältern über 500.000 EUR, RdW 2014, 91 (91 ff.); *Steuerinsider*, Vom Neid geprägte Steuerpolitik, SWK 2014, 297 (297).

⁹⁹) VfGH 9. 12. 1997, G 403/97, VfSlg. 15.040/1997.

¹⁰⁰) VfGH 9. 12. 1997, G 403/97, VfSlg. 15.040/1997.

¹⁰¹) Diese Regelung selbst entstand als gesetzgeberische Reaktion auf das noch darzustellende zweite Erkenntnis aus dem Jahr 2002 (VfGH 11. 12. 2002; B 1609/01, VfSlg. 16.759/2002); siehe auch *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (50. Lfg., November 2011) § 14 Tz. 4.1.

verpflichtungen, zumal § 14 Abs. 1 Z 3 EStG die Rückstellungsbildung ohnedies auf solche Abfertigungen beschränkt, die gesetzlichen und kollektivvertraglichen Regelungen nachempfunden sind. Gestaltungsspielräume oder unberechtigt hohe Rückstellungsbildungen sind folglich ausgeschlossen. Selbst die Einschränkung der Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG für den Empfänger ändert an der Verpflichtung des Zahlers, die durch die Rückstellung abgebildet wird, nichts. Keine andere steuerliche Regelung zur Rückstellungsbildung knüpft die Passivierungsmöglichkeit an die steuerliche Behandlung der später möglicherweise erfolgenden Zahlung beim Empfänger. Auch die Absicht, „*ältere Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten*“¹⁰²⁾ vermag die Einschränkung der Rückstellungsbildung nicht zu rechtfertigen, sind doch, wie dargelegt wurde, ausschließlich vor 2003 bzw. 2008 geschlossene Verträge von der Neuregelung betroffen,¹⁰³⁾ sodass keinerlei Anreizwirkung für künftige „Golden-Handshake“-Vereinbarungen zu befürchten ist. Zweifelsohne führt eine Beschränkung der Rückstellungsbildung zu einer Erhöhung des Steueraufkommens, doch darf dieses Ziel nicht mit unsachlichen Regelungen verfolgt werden.¹⁰⁴⁾

In diesem Sinne ist auch das zweite der oben angesprochenen VfGH-Erkenntnisse aus dem Jahr 2002 zu werten. Es betraf den Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen von Vorstandsmitgliedern einer AG.¹⁰⁵⁾ Die belagte Behörde verweigerte im Hinblick auf den damaligen Wortlaut des § 14 EStG, der sich nicht auf freiwillige Abfertigungen bezog, die Bildung einer Rückstellung. Der VfGH erkannte darin eine gleichheitswidrige Auslegung des Gesetzes, da freiwillige Abfertigungen auch ohne Erwähnung in § 14 EStG den Begriff der „*ungewissen Verbindlichkeiten*“ i. S. d. § 9 Abs. 1 Z 3 EStG erfüllten und eine Rückstellungsbildung folglich zulässig sein musste.¹⁰⁶⁾ Dahinter verbirgt sich letztlich die gleichheitsrechtlich gebotene Anerkennung des Charakters der Anwartschaften auf freiwillige Abfertigungen, die sich ihrem Wesen nach nicht von sonstigen, zur Rückstellungsbildung berechtigenden Verbindlichkeiten unterscheiden.

Diese Judikatur zeigt, dass freiwilligen Abfertigungen der Charakter als zukünftige Verbindlichkeit des Zahlers nicht abgesprochen werden kann. Damit wird deutlich, dass das leitende Nettoprinzip durch § 20 Abs. 1 Z 8 EStG und § 12 Abs. 1 Z 8 KStG i. d. F. AbgÄG 2014 massiv eingeschränkt wird. Obwohl freiwillige Abfertigungen für den Zahler eine ebensolche Verpflichtung darstellen wie gesetzliche oder kollektivvertragliche Abfertigungen und ebenso zu entsprechendem, vertraglich verbindlich fixierten Mittelabflüssen führen, wird die Abzugsfähigkeit durch die systemwidrige Anknüpfung an die steuerliche Behandlung beim Empfänger verweigert. Eine derart deutliche Abweichung von den bestehenden gesetzlichen Ordnungsprinzipien ist wohl nur bei entsprechend stichhaltiger sachlicher Rechtfertigung mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgebot vereinbar.

Für diese Einschränkung des Nettoprinzips lassen sich aber keine tragfähigen Rechtfertigungsgründe vorbringen: Dass die Überlegung, durch ein Abzugsverbot der nichtbegünstigten Teile freiwilliger Abfertigungen sollten „*vor allem ältere Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer länger in Beschäftigung*“ gehalten werden,¹⁰⁷⁾ letztlich ins Leere geht und nicht überzeugen kann, wurde bereits dargelegt.¹⁰⁸⁾

¹⁰²⁾ ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 8 (zum AbgÄG 2014).

¹⁰³⁾ Siehe oben Punkt 1.2.

¹⁰⁴⁾ VfGH 9. 12. 1997, G 403/97, VfSlg. 15.040/1997; 16. 6. 1987, G 52/87, VfSlg. 11.368/1987.

¹⁰⁵⁾ VfGH 11. 12. 2002; B 1609/01, VfSlg. 16.759/2002.

¹⁰⁶⁾ VfGH 11. 12. 2002; B 1609/01, VfSlg. 16.759/2002.

¹⁰⁷⁾ ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 8 (zum AbgÄG 2014).

¹⁰⁸⁾ Siehe oben Punkt 2.2.

2.4. Exzessive Gesamtsteuerbelastung aufgrund der Kombination von Nichtabzugsfähigkeit und Vollbesteuerung

Bedenken im Hinblick auf die Eigentumsfreiheit ergeben sich schließlich im Zusammenhang mit der exzessiven Gesamtsteuerbelastung aufgrund der Kombination von Nichtabzugsfähigkeit beim Zahler nach § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG und Vollbesteuerung beim Empfänger nach § 67 Abs. 6 EStG.¹⁰⁹⁾ Dadurch kann ein und derselbe Betrag einer Ertragsteuerbelastung von bis zu 75 % unterworfen werden: Dies ergibt sich aus der Besteuerung der nichtbegünstigten Teile der Abfertigung beim Empfänger mit einem Grenzsteuersatz von bis zu 50 % einerseits und der durch die Nichtabzugsfähigkeit hervorgerufenen Gewinnerhöhung in selber Höhe auf Ebene der Körperschaft andererseits, die im Regelfall der Körperschaftsteuer von 25 % unterliegt.

Im Fall einer mit einem 98%igen Grenzsteuersatz belasteten Abfertigungszahlung in Ungarn sah sich der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EMGR) im Jahr 2013 in der Sache *N.K.M. gegen Ungarn*¹¹⁰⁾ bereits veranlasst, eine Verletzung des Rechts auf Eigentum nach Art. 1 des 1. ZP zur EMRK zu prüfen. Der Gerichtshof erkannte dabei, dass entsprechend fundierte Abfertigungsansprüche in den Schutzbereich dieser Bestimmung fallen und auch die staatlichen Eingriffsrechte nach Abs. 2 (etwa zur Sicherung der Zahlung der Steuern) nur in verhältnismäßiger Weise ausgeübt werden dürfen. Obwohl er die grundsätzliche Freiheit des Staates bei Gestaltung des Steuersystems betont, sah der EGMR die Grenze des im öffentlichen Interesse Zulässigen überschritten, wenn im berechtigten Vertrauen auf die Rechtsordnung erworbene, langjährige Ansprüche nachträglich einer Steuerbelastung unterworfen werden, die sich nach oben hin deutlich vom Regelfall abhebt, und einzelne Personengruppen so zu einem übermäßigen Beitrag zur Sanierung des Staatshaushalts gezwungen werden.¹¹¹⁾

Diese Situation ist der durch § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG im Bereich der freiwilligen Abfertigungen herbeigeführten Rechtslage nicht unähnlich. Die Regelung führt letztlich – trotz betrieblicher Veranlassung und Rechtsverbindlichkeit der Abfertigungszusagen – zu einer Steuerbelastung, die sich mit bis zu 75 % von den gesetzlich intendierten Regelfällen der Ertragsbesteuerung deutlich nach oben hin abhebt. Zusätzlich zielt die Neuregelung offenbar speziell auf eine einzelne Gruppe von Steuerpflichtigen – jene AG-Vorstandsmitglieder mit vor 2008 abgeschlossenen vertraglichen Abfertigungsvereinbarungen¹¹²⁾ –, von denen damit ein überdurchschnittlicher Beitrag zum Staatshaushalt verlangt wird. Zwar verteilt sich die gesamte Steuerlast formell auf Zahler und Empfänger der Abfertigung, doch ändert sich dadurch nichts an der besonderen inhaltlichen Verknüpfung der jeweiligen Normen und der Tatsache, dass das vom Zahler erwirtschaftete und zur Abfertigungszahlung verwendete Vermögen eine Steuerforderung des Staates von letztlich bis zu 75 % dieses Betrags aus dem Titel des Ertragsteuerrechts alleine herbeiführt. Ein gravierender Eingriff in Art. 1 des 1. ZP zur EMRK im Sinne der zitierten, vom EGMR entschiedenen Sache *N.K.M. gegen Ungarn* liegt damit nahe. Die von der Bundesregierung vorgebrachten Erwägungen im Zusammenhang mit der Schaffung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG dürften kaum ausreichen, um diesen Eingriff als verhältnismäßig zu erachten.¹¹³⁾

¹⁰⁹⁾ Siehe *Beiser*, SWK 2011, T 162, dem zufolge das Zusammenwirken von Nichtabzugsfähigkeit und Vollbesteuerung „*offenkundig exzessiv*“ sei.

¹¹⁰⁾ EGMR 14. 5. 2013, Beschwerde-Nr. 66529/11, *N.K.M. gegen Ungarn*.

¹¹¹⁾ EGMR 14. 5. 2013, Beschwerde-Nr. 66529/11, *N.K.M. gegen Ungarn*.

¹¹²⁾ Dazu oben Punkt 1.

¹¹³⁾ Siehe oben Punkt 2.2.

2.5. Verletzung des gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes

Die Einschränkung der Begünstigung für freiwillige Abfertigungen nach § 67 Abs. 6 EStG und das korrespondierende Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG kommen – nach dem missverständlichen Übergangsrecht¹¹⁴⁾ – ab 1. 3. 2014 zur Anwendung (§ 124b Z 254 und Z 256 EStG bzw. § 26c Z 50 KStG). Die Neuregelungen erfassen also – offenbar gezielt und (nahezu) ausschließlich – „rückwirkend“ das „Auslaufmodell“ von in „alten“ Verträgen geregelten freiwilligen Abfertigungen.¹¹⁵⁾ In der Tat können nämlich aufgrund der tatbestandlichen Abgrenzung zum BMSVG nur „alte“ Dienstverträge von der Neuregelung des § 67 Abs. 6 EStG erfasst sein, also im Hinblick auf Vorstandsmitglieder von AGs nur jene Situationen, in denen zum 31. 12. 2007 ein Vorstandsvertrag bestand, in dem überdies vertragliche Abfertigungsansprüche geregelt sind (§ 73 Abs. 7 BMSVG), da andernfalls die Anwendbarkeit des § 67 Abs. 6 EStG überhaupt ausgeschlossen wäre (§ 67 Abs. 6 Z 7 EStG).¹¹⁶⁾ Diese gezielte Erfassung bestehender Vertragsverhältnisse ohne Übergangsregelungen oder Bestandsschutz ruft freilich erhebliche Bedenken aufgrund der dadurch erfolgenden Beeinträchtigung des gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes hervor.

Im Detail seien die Inkrafttretensregelungen kurz skizziert: Deutlich formuliert zunächst § 124b Z 256 EStG hinsichtlich der Einschränkung der Begünstigung für freiwillige Abfertigungen nach § 67 Abs. 6 EStG ein zahlungs-, also abflussbezogenes Inkrafttreten: „§ 67 Abs. 6 und Abs. 8 lit. a und b, jeweils [i. d. F. AbgÄG 2014], sind erstmalig auf Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 erfolgen [...]“. Hinsichtlich des Abzugsverbots des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG ist das Inkrafttreten unglücklich formuliert, stellen doch sowohl die einkommen- wie auch die körperschaftsteuerliche Regelung auf Vorgänge „nach dem 28. Februar 2014“ ab, sprechen jedoch das eine Mal von „Auszahlungen“, die nach diesem Stichtag „anfallen“ (§ 124b Z 254 EStG), das andere Mal von „Aufwendungen“, die nach diesem Stichtag „anfallen“ (§ 26c Z 50 KStG), während die materiellen Regelungen des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG richtigerweise „Aufwendungen oder Ausgaben“ ansprechen. In der Tat übersieht aber der Gesetzgeber dennoch nicht, dass das Abzugsverbot bei bilanzierenden Steuerpflichtigen nicht abfluss-, also „auszahlungsbezogen“ ist, sondern im Hinblick auf die Vorsorge durch eine Rückstellung wirtschaftlich kausal „aufwendungsbezogen“ zu verstehen sein muss. In diesem Sinne sieht daher § 124b Z 254 EStG – und darauf rekurrierend § 26c Z 50 KStG – eine Übergangsbestimmung im Hinblick auch auf die Auswirkungen auf Abfertigungsrückstellungen vor:

„§ 20 Abs. 1 Z 8 [i. d. F. AbgÄG 2014] ist erstmalig auf Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. [...] Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 8 für bestehende Rückstellungen für Abfertigungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. März 2014 enden, ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschiedsbetrag nicht gewinnerhöhend aufzulösen. Eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellungen darf erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Abfertigungsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 8 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt.“

Eine Rückstellung kann mit steuerlicher Wirkung nur für zukünftige Abfertigungsansprüche insoweit gebildet werden, als die zukünftigen Abfertigungsansprüche steuerlich abzugsfähig sind, also insoweit nicht mehr, als der Rückstellungsbildung Abferti-

¹¹⁴⁾ Siehe auch *Shubshizky*, SWK 2014, 454.

¹¹⁵⁾ In der Tat können aufgrund der tatbestandlichen Abgrenzung zum BMSVG nur „alte“ Dienstverträge von der Neuregelung erfasst sein.

¹¹⁶⁾ Dazu oben Punkte 1.1. und 1.2.

gungsansprüche zugrunde liegen, die beim Empfänger nicht mit dem Steuersatz von 6 % zu versteuern sind. Für bestehende Abfertigungsrückstellungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. 3. 2014 enden, ist zu differenzieren:¹¹⁷⁾ Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschiedsbetrag nicht gewinnerhöhend aufzulösen. Dieser Unterschiedsbetrag wird jedoch durch die ansonsten steuerwirksame Dotierung von Rückstellungen kompensierend steuernerutral wieder „aufgezehrt“: So kann eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellungen erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Abfertigungsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt. Als Konsequenz wird damit die ansonsten steuerwirksame Neubildung von Rückstellungen insoweit steuernerutral gestellt, als ein zuvor beschriebener Unterschiedsbetrag besteht. Im Ergebnis entfaltet dies aber genau dieselbe Wirkung wie die steuerwirksame Neubildung einer Rückstellung unter gleichzeitiger anteiliger Auflösung des gegenständlichen Unterschiedsbetrages. In diesem Sinne werden somit vormals steuerwirksam gebildete Rückstellungen sukzessive rückwirkend steuernerutral behandelt.

Damit zeigt sich, dass die Neuregelungen sowohl der Besteuerung beim Empfänger nach § 67 Abs. 6 EStG wie auch des Abzugsverbots beim Zahler nach § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG „zurückwirken“. Diese „Rückwirkung“ ist allerdings nicht einmal allgemeiner Natur, sondern betrifft aufgrund der betroffenen auslaufenden Rechtslage und der Abgrenzung zur Abfertigung „neu“ vor allem die am 31. 12. 2007 bestehenden freien Dienstverhältnisse von AG-Vorstandsmitgliedern, bei denen zwischen dem Dienstgeber und dem freien Dienstnehmer vertragliche Abfertigungsansprüche festgelegt wurden (§ 73 Abs. 7 BMSVG).¹¹⁸⁾ Vor diesem Hintergrund werfen die Neuregelungen sowohl Fragen der „echten“ wie auch der „unechten“ Rückwirkung auf.¹¹⁹⁾

- Was das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG beim Zahler ab 1. 1. 2014 betrifft, so stellt das Gesetz zwar hinsichtlich des Zeitpunkts des Inkrafttretens im Wesentlichen auf die Auszahlung der freiwilligen Abfertigung ab, betrifft – wie soeben dargelegt – aber auch bereits gebildete Abfertigungsrückstellungen und begründet damit wohl eine „echte“ Rückwirkung, „die (nachträglich) an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen“ knüpft.¹²⁰⁾ Eine solche rückwirkende Inkraftsetzung von Rechtsnormen, die in Rechtspositionen eingreifen, ist nach ständiger Rechtsprechung mit dem Gleichheitssatz unvereinbar, wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtsordnung enttäuscht werden und keine besonderen Gründe vorliegen, die eine solche Rückwirkung verlangen.¹²¹⁾ Ob und inwieweit im Ergebnis ein sachlich nicht gerechtfertigter und damit gleichheitswidriger Eingriff vorliegt, hängt also vom Ausmaß des Eingriffs und vom Gewicht der für die Rückwirkung sprechenden Gründe ab.¹²²⁾ Hier sind auch die Dauer der Rückwirkung und die Reaktionsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen von Relevanz.¹²³⁾ Der VfGH stützt seine Rückwirkungsjudikatur

¹¹⁷⁾ Siehe ERI RV 24 BlgNR 25. GP, 8 (zum AbgÄG 2014).

¹¹⁸⁾ Dazu oben Punkte 1.1. und 1.2.

¹¹⁹⁾ Ausführlich zu diesen Themenkomplexen zuletzt *Kofler*, Rückwirkung und Vertrauensschutz im Abgabenrecht, GES 2014, 182 (182 ff.).

¹²⁰⁾ Siehe zu dieser Standardformulierung z. B. VfGH 21. 6. 1993, B 2022/92, VfSlg. 13.461/1993.

¹²¹⁾ Siehe zu diesen Kriterien z. B. VfGH 29. 11. 2000, B 1735/00, VfSlg. 16.022/2000; 13. 6. 2012, B 748/11, VfSlg. 19.637/2012 = GES 2012, 406 (*Kofler*); weiters z. B. *Ruppe*, Rückwirkung von Abgabengesetzen, in *Funk/Klecatsky/Loebenstein/Mantl/Ringhofer* (Hrsg.), Staatsrecht und Staatswissenschaften in Zeiten des Wandels, FS Adamovich (1992) 567 (569); *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁶, Tz. 35.

¹²²⁾ Siehe z. B. VfGH 29. 6. 1990, B 1561/89, VfSlg. 12.416/1990; 29. 11. 2000, B 1735/00, VfSlg. 16.022/2000.

¹²³⁾ *Lang/Marchgraber*, Retroactivity and Legitimate Expectations in Austrian Tax Law, in *Yalti* (Hrsg.), Non-Retroactivity in Tax Law (2011) 15 (18).

dabei auf den Gleichheitssatz.¹²⁴⁾ Der gleichheitsrechtliche Aspekt ergibt sich daraus, dass durch eine Rückwirkung Personen, die in einem bestimmten Zeitabschnitt oder Zeitpunkt ihre Lebensumstände auf die damals gültige Steuerbelastung ausgerichtet haben, nachträglich belastend jenen gleichgestellt werden, die sich bereits auf die höhere Steuerbelastung einrichten konnten und mussten; darin liegt eine unzulässige Gleichbehandlung wesentlich ungleicher Fälle.¹²⁵⁾ Konkret wird im Hinblick auf Vorstandsverträge nämlich derjenige diskriminiert, der angesichts der früher bestehenden Rechtslage nicht „freiwillig“ in das – weiterhin ohne vertragliche Begrenzung steuerbegünstigte – System der Abfertigung „neu“ (z. B. durch entsprechende Änderung des Dienstvertrags) gewechselt ist. In Hinblick auf die gegenständliche Regelung spricht für die Qualifikation als „Eingriff von erheblichem Gewicht“ auch, dass die Rückwirkung rechtlich unbeschränkt in die Vergangenheit (nämlich bis zur ursprünglichen Rückstellungsbildung) zurückreicht und die nunmehr ausgelöste Steuerbelastung durch die Koppelung an die vertraglich fixierten Abfertigungszusagen der Höhe nach nicht begrenzt ist¹²⁶⁾ und nach der Judikatur bereits der rückwirkende Ausschluss einer Steuerstundung einen Eingriff von erheblichem Gewicht begründen kann.¹²⁷⁾ Auch besondere Gründe für die Rückwirkung sind nicht ersichtlich: Denn einerseits ist die Grundregel des Abzugsverbots des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG, die die Reflexwirkung auf die Rückstellungsbildung zeitigt, ihrerseits unsachlich, andererseits bestehen auch keine besonderen Umstände, die eine Rückwirkung verlangen, wie etwa die Notwendigkeit, „andere Gleichheitswidrigkeiten zu vermeiden“¹²⁸⁾ bzw. „einen gleichheitswidrigen Zustand zu beseitigen“.¹²⁹⁾ Zu betonen bleibt, dass rein budgetäre Erwägungen nicht hinreichen, um eine Rückwirkung sachlich zu begründen.¹³⁰⁾

- Was die Besteuerung von freiwilligen Abfertigungen nach § 67 Abs. 6 EStG beim Empfänger ab 1. 3. 2014 betrifft, steht es nach ständiger Rechtsprechung zwar dem Gesetzgeber frei, die Rechtslage für die Zukunft anders und entgegen den Erwartungen der Normunterworfenen auch ungünstiger zu gestalten.¹³¹⁾ Allerdings kann ein verfassungsrechtlich relevanter Vertrauensschutz bestehen, der plastisch insbesondere Fälle „unechter“ Rückwirkungen betrifft, bei denen noch nicht abgeschlossene Sachverhalte (z. B. Dauersachverhalte) in belastende Normen einbezogen werden, was eine Entwertung einer Rechtsposition zur Folge hat;¹³²⁾ so verstandene „unechte“ Rückwirkungen sind dadurch gekennzeichnet, dass Rechtsfolgen für Fälle vorgesehen werden, für die der Steuerpflichtige in der Vergangenheit bereits Dispositionen vorgenommen hat. Allerdings ist das Vertrauen in das Fortbe-

¹²⁴⁾ Siehe auch *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in *Österreichische Juristenkommission* (Hrsg.), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (129); *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁶ (2011) Tz. 35.

¹²⁵⁾ Siehe z. B. *Ruppe*, Rückwirkung, in *Funk/Klecatsky/Loebenstein/Mantl/Ringhofer*, FS Adamovich, 577; *Heidinger*, Rechtsstaat und Rückwirkungsverbot im Steuerrecht, *ÖStZ* 1995, 92 (93); *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Schranken, in *Österreichische Juristenkommission*, Kritik und Fortschritt, 129; *Ruppe*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und rückwirkende Abgabengesetze, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (212).

¹²⁶⁾ Zur Einbeziehung der Merkmale „Rückwirkungsdauer“ und „Höhe der ausgelösten Steuerbelastung“ in der Judikatur des VfGH siehe *Lang*, Der VfGH lockert den Grundrechtsschutz bei Rückwirkungen, *SWK* 1996, A 527 (529).

¹²⁷⁾ VfGH 13. 3. 2003, G 334/02, VfSlg. 16.850/2003 (betreffend den rückwirkenden Ausschluss der Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten von Finanzanlagen).

¹²⁸⁾ VfGH 5. 10. 1989, G 228/89, VfSlg. 12.186/1989; 29. 6. 1990, B 1561/89, VfSlg. 12.416/1990; 16. 6. 1995, G 191/94, VfSlg. 14.149/1995.

¹²⁹⁾ VfGH 13. 3. 2003, G 334/02, VfSlg. 16.850/2003.

¹³⁰⁾ Siehe z. B. *Hügel*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz im Abgabenrecht – Das Strukturanpassungsgesetz 1996 auf dem Prüfstand, *ÖStZ-Sonderheft August 1997*, 9 (26); siehe auch aus der Vertrauensschutzjudikatur VfGH 29. 2. 2012, B 945/11, VfSlg. 19.615/2012.

¹³¹⁾ Siehe z. B. VfGH 21. 6. 1993, B 2022/92, VfSlg. 13.461/1993.

¹³²⁾ Siehe nur *Ruppe*, Rückwirkende Abgabengesetze, in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz, 203 ff.

stehen einer Rechtslage nur unter besonderen Umständen geschützt, wären doch sonst im Ergebnis dem Gesetzgeber Eingriffe in die Rechtsposition der Normunterworfenen überhaupt verwehrt und damit Gesetzesänderungen nur im Sinne der „Verbesserung“ zulässig.¹³³⁾ Aus gleichheitsrechtlicher Sicht bleibt daher zu prüfen, ob zwischen Normadressaten vor und nach dem Inkrafttreten der nachteiligen Regelung ein wesentlicher Unterschied im Tatsächlichen besteht, also „besondere Umstände“ vorliegen. Hat daher die bisherige Rechtslage dem Betroffenen eine geschützte Rechtsposition verschafft, kann er wesentlich von jenem verschieden sein, auf den die neue ungünstigere Rechtslage anzuwenden ist.¹³⁴⁾ Besteht nach diesem Standard ein verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz, ist aber noch nicht gesagt, dass der Gesetzgeber an einer Änderung überhaupt gehindert wäre,¹³⁵⁾ es „muß aber jenen Steuerpflichtigen, die im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbes auf die gegebene Rechtslage vertrauen durften, durch geeignete Maßnahmen (z. B. durch eine Übergangsbestimmung) eine bei Durchschnittsbetrachtung realistische Chance einräumen, die Auswirkungen der Änderung abzufangen“.¹³⁶⁾ So hat aber der VfGH etwa in der plötzlichen Einführung der Steuerpflicht für – seit Jahrzehnten steuerfreie – Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung ohne jede einschleifende Übergangsbestimmung einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz erblickt;¹³⁷⁾ erforderlich sei eine zumindest zweijährige Übergangsfrist.¹³⁸⁾ Gleichermaßen wurde die plötzliche, also ohne angemessene Übergangsregelung vorgenommene Beseitigung einer Begünstigung in Form der Rücklagenbildung als verfassungswidrig angesehen.¹³⁹⁾ Konkret spricht daher vieles dafür, dass durch die Einschränkung der Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG in den Vertrauensschutz in verfassungsrechtlich relevanter Weise eingegriffen wurde: Die eine jahrzehntelang bestandene Begünstigung einschränkende Regelung wurde äußerst rasch eingeführt¹⁴⁰⁾ und betrifft (nahezu) ausschließlich „alte“ Dienstverhältnisse, zumal „neue“ Dienstverhältnisse ohnehin der Abfertigung „neu“ unterliegen.

i

Auf den Punkt gebracht

Zusammenfassend lässt sich zu den verfassungsrechtlichen Aspekten der Besteuerung von freiwilligen Abfertigungen für lohnsteuerpflichtige Vorstandsmitglieder einer AG nach dem AbgÄG 2014 Folgendes festhalten:

1. Mit dem AbgÄG 2014 wurde u. a. die steuerliche Begünstigung für freiwillige Abfertigungen eingeschränkt, indem bei Überschreiten eines unter Rückgriff auf die sozialversicherungsrechtliche Höchstbeitragsgrundlage definierten „Deckels“ darüber hinausgehende Abfertigungen der Vollbesteuerung beim Empfänger (§ 67 Abs. 6 EStG) und korrespondierend der Nichtabzugsfähigkeit beim Zahler unterliegen (§ 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG).

¹³³⁾ Siehe dazu VfGH 21. 6. 1993, B 2022/92, VfSlg. 13.461/1993 (zur Verlängerung der Spekulationsfrist).

¹³⁴⁾ Ruppe, Rückwirkung, in *Funk/Klecatsky/Loebenstein/Mantl/Ringhofer*, FS Adamovich, 579 f.

¹³⁵⁾ Siehe auch *Lienbacher*, Verfassungsrechtlicher Schutz für „steuergesetzlich angeregte“ Investitionsentscheidungen, in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz, 131 (145 f.).

¹³⁶⁾ VfGH 3. 3. 2000, G 172/99, VfSlg. 15.739/2000; siehe z. B. auch VfGH 16. 12. 1993, G 114/93, VfSlg. 13.655/1993; 12. 12. 1998, B 342/98, VfSlg. 15.373/1998.

¹³⁷⁾ VfGH 7. 12. 2002, G 85/02, VfSlg. 16.754/2002; dazu *Freudhofmeier*, Aspekte der Unfallrentenbesteuerung, SWK 2003, S 543 (S 543 ff.).


¹³⁸⁾ Siehe auch *Ruppe*, Rückwirkende Abgabengesetze, in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz, 211.

¹³⁹⁾ VfGH 16. 12. 1993, G 114/93, VfSlg. 13.655/1993.

¹⁴⁰⁾ Trotz erheblicher Einwände im Begutachtungsverfahren (siehe z. B. die Stellungnahme der KWT [92/SN-3/ME 25. GP]) wurden die Maßnahmen des im Dezember 2013 vereinbarten Arbeitsprogramms bereits Ende Jänner in eine Regierungsvorlage gegossen (RV 24 BlgNR 25. GP) und nach einigen Anpassungen im Gesetzgebungsprozess schon Ende Februar 2014 von Nationalrat und Bundesrat als AbgÄG 2014 verabschiedet; das Bundesgesetzblatt wurde sodann am 28. 2. 2014 veröffentlicht (BGBl. I Nr. 13/2014).

2. Der Anwendungsbereich dieser Neuregelung ist durch mehrere Faktoren eingeschränkt: Er betrifft nämlich erstens nur lohnsteuerpflichtige Dienstverhältnisse, die nicht der Abfertigung „neu“ unterliegen (§ 67 Abs. 6 Z 7 EStG). Zweitens können zwar freiwillige Abfertigungen zusätzlich zu gesetzlichen Abfertigungen gezahlt werden, allerdings wird die Neuregelung jene Dienstverhältnisse besonders betreffen, bei denen nicht ohnehin eine gesetzliche oder kollektivvertragliche Abfertigung i. S. d. § 67 Abs. 3 EStG besteht. Da drittens die Beschränkung beim Dreifachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage eingreift, wird deutlich, dass die Neuregelung nicht die „Masse“ der Beschäftigten, sondern auch und vor allem gutverdienende freie Dienstnehmer betrifft. Aufgrund dieser Kriterien scheint der Anwendungsbereich der Neuregelung damit vor allem auf die am 31. 12. 2007 bestehenden freien Dienstverhältnisse von AG-Vorstandsmitgliedern abzielen, bei denen zwischen dem Dienstgeber und dem freien Dienstnehmer vertragliche Abfertigungsansprüche festgelegt wurden (§ 73 Abs. 7 BMSVG).
3. Die Deckelung der Begünstigung freiwilliger Abfertigungen beim Empfänger nach § 67 Abs. 6 EStG durch das AbgÄG 2014 führt zu unsachlichen Differenzierungen im Vergleich zu den betraglich nicht begrenzten Begünstigungen für gesetzliche Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG (z. B. für GmbH-Geschäftsführer) und für Abfertigungen im Rahmen der Abfertigung „neu“ nach § 67 Abs. 3 Satz 5 EStG. Für diese Differenzierung, die „zu einem Steuerbelastungsunterschied in geradezu unglaublichem Ausmaß“ führt, fehlt es an belastbaren Rechtfertigungsgründen. Sie widerspricht daher dem Gleichheitssatz nach Art. 7 B-VG und Art. 2 StGG.
4. Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Z 8 EStG i. d. F. AbgÄG 2014 beim Zahler stellt eine unsachliche Abweichung vom Nettoprinzip als Ordnungsprinzip des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts dar, wie insbesondere die VfGH-Erkenntnisse vom 9. 12. 1997, G 403/97, VfSlg. 15.040/1997 (zu Jubiläumsgeldrückstellungen), und vom 11. 12. 2002, B 1609/01, VfSlg. 16.759/2002 (zu Abfertigungsrückstellungen), demonstrieren. Für diese Abweichung besteht auch keine sachliche Rechtfertigung. Sie widerspricht daher dem Gleichheitssatz nach Art. 7 B-VG und Art. 2 StGG.
5. Die aus der Begünstigungsdeckelung des § 67 Abs. 6 EStG und dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG resultierende Steuerlast verteilt sich zwar formell auf Zahler und Empfänger einer freiwilligen Abfertigung. Sie führt aber insgesamt zu einem exzessiven Eingriff in das durch Art. 1 des 1. ZP zur EMRK geschützte Eigentumsrecht. Die Neuregelungen verstoßen daher in ihrer Kombination gegen das Grundrecht auf Eigentum nach Art. 1 des 1. ZP zur EMRK i. S. d. Judikatur des EGMR in *N.K.M. gegen Ungarn*.
6. Die Neuregelungen des § 67 Abs. 6 EStG und des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG werfen sowohl Fragen der „echten“ Rückwirkung (Rückstellungsbildung) wie auch der „unechten“ Rückwirkung (Besteuerung beim Empfänger) auf. Im Lichte der bisherigen Judikatur des VfGH wird durch beide Regelungen in verfassungsrechtlich relevanter Weise in den gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutz eingegriffen, zumal die Neuregelungen geradezu spezifisch nur bestimmte „alte“ Dienstverhältnisse betreffen und ohne besondere Gründe einen „rückwirkenden“ Eingriff von erheblichem Gewicht begründen.

BFG lässt Managergehälter-Neuregelung von VfGH prüfen

Das BFG hat beim VfGH ein Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich der Verfassungskonformität der Neuregelungen betreffend Managergehälter (Nichtabzugsfähigkeit, soweit sie jährlich 500.000 Euro übersteigen) und sonstiger Bezüge wegen Bedenken aufgrund von Gleichheits- und Vertrauensschutzüberlegungen eingeleitet (→  BFG 18. 6. 2014, [RN/5100001/2014](#)).

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Topthema

Unternehmensbewertung neu

- Die Änderungen im neuen Fachgutachten

Körperschaftsteuer

- KöSt-Update: Aktuelles auf einen Blick
- Option zur Steuerpflicht von Schachtelbeteiligungen

Wiederaufnahme des Verfahrens

- Beschwerdevorlage ohne Beschwerdevorentscheidung

Selbstanzeige

- Praxisfragen bei Umsatzsteuerdelikten
- Kritische Anmerkungen zur FinStrG-Novelle 2014

Sozialversicherungsrecht

- SV-Update: Aktuelles auf einen Blick

Rechtsprechung

- Aktuelle Steuerjudikatur

WIR SCHENKEN IHNEN EINEN BUNTEN HERBST

Bestellen Sie jetzt Ihr
Jahresabonnement
2015, und Sie erhalten
alle SWK-Hefte
plus Onlinezugang
und App ab Bestellung
bis Ende 2014 gratis.

SIE KENNEN DIE
SWK
NOCH NICHT?
Dann bestellen Sie jetzt
Ihr Gratis-Probeheft!

BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabonnement 2015 inkl. Onlinezugang und App

(90. Jahrgang 2015, Heft 1-36) und ich erhalte die Hefte sowie den Onlinezugang
ab dem Zeitpunkt der Bestellung bis Jahresende 2014 gratis.

EUR 310,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort

E-Mail

Telefon (Fax)

Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel.: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53

Das Angebot gilt nur für Neuabonnenten. Sollte Ihnen die Zeitschrift wider Erwarten nicht gefallen, bestellen Sie bitte bis 30.11.2014 ab. Danach ist die Abbestellung erst zum Jahresende 2015 möglich.



Die App können Sie hier auf Ihr Gerät
(iPhone, iPad oder iPod) laden