

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richter

Senat

im Beisein der Schriftführerin

A

in der Beschwerdesache

BF,

vertreten durch

StB,

gegen

FA,

vertreten durch

AB

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit des Bescheides vom 09.02.2016 betreffend die Haftung für Lohnsteuer 2011, sowie der Bescheide vom 28.11.2016 betreffend Dienstgeberbeitrag für Juni 2011 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Juni 2011

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11.12.2019

zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
2. Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der BF fand im Jänner 2016 eine GPLA-Prüfung über die Jahre 2011-2014 statt. Einzige Feststellung bei dieser Prüfung war, dass der Prüfer die nach einvernehmlicher Lösung des Dienstverhältnisses zum 28.02.2011 im Juni 2011 ausbezahlte, mit dem Steuersatz von 6 % versteuerte Abfertigung des ehemaligen Ehemannes der BF dem Normalsteuersatz unterwarf und für diese Beträge Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, und Zuschlag von Dienstgeberbeitrag für Juni 2011 berechnete. Das Dienstverhältnis mit diesem Dienstnehmer sei zum 01.07.2011 neu begonnen worden ohne dass eine Reduktion des Gehaltes um 25 % erfolgt sei. Das FA erließ in der Folge mit Datum 09.02.2016 einen Haftungsbescheid für Lohnsteuer für 2011 und verwies zur Begründung auf den Bericht des Prüfers.

Gegen diesen Bescheid erhob die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Beschwerde, beantragte eine mündliche Senatsverhandlung und führte dazu im Wesentlichen aus, dass das alleinige Abstellen auf eine 25 %ige Reduzierung des Entgeltes für die Frage der begünstigten Besteuerung der Abfertigung zu kurz greife. Die BF habe alle Voraussetzungen erfüllt, die nach den LStR Rz.1070a vorliegen müssten. Das Dienstverhältnis sei aufgrund nicht beeinflussbarer äußerer Umstände (ausschließlich wirtschaftliche Gründe) einvernehmlich gelöst worden. Diese Gründe seien später weggefallen, das Dienstverhältnis sei im ursprünglichen Ausmaß fortgesetzt worden. Dies sei keine steuerschädliche Fortsetzung des Dienstverhältnisses. (LStR Rz.11070)

Nach weiteren Erhebungen sowie einem Ergänzungsauftrag erließ das FA mit 28.11.2016 eine Beschwerdevorentscheidung und wies die Beschwerde gegen die Haftung der BF für Lohnsteuer als unbegründet ab. Den Darstellungen der BF, wonach wirtschaftliche Gründe für die Kündigung ausschlaggebend gewesen wären, könne aufgrund der vorliegenden Umsatzzahlen im Vergleich der Monate 1-12/2010 und 1-12/2011 nicht gefolgt werden. Der Ende Februar mit Wirkung zum 30.06.2011 gekündigte Dienstnehmer sei zudem bis 2010 mit der Betriebsinhaberin verheiratet gewesen. Mit einem fremden Dritten wäre eine derartige Kündigung mit anschließender Wiedereinstellung zu nahezu den gleichen Konditionen nicht durchführbar gewesen. Aufgrund der Spezialisierung des Betriebes und der Bedeutung des Dienstnehmers für den Betrieb wäre es auch nicht möglich gewesen, diesen binnen vier Monaten durch einen Nachfolger zu ersetzen. Der Dienstnehmer sei (im betreffenden Zeitraum) auch nicht im System des AMS erfasst gewesen. Die angeführte Änderung des Arbeitsortes und Verlegung des Hauptwohnsitzes in die Steiermark aus privaten Gründen im Juli 2014 sei für die Beurteilung im Jahr 2011 unbeachtlich. Zu einer wesentlichen Änderung der Arbeitszeiten oder des Entgelts sei es nicht gekommen.

Darauf stellte die BF fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG.

Mit 28.11.2016 (dem Datum der Beschwerdevorentscheidung betreffend die Haftung für Lohnsteuer) erließ das FA einen Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und einen Bescheid über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für Juni 2011, in dem die Feststellungen des Prüfberichtes der GPLA-Prüfung für diese beiden

Abgaben berücksichtigt und entsprechende Nachforderungen an DB und DZ festgesetzt wurden.

Auch gegen diese Bescheide erhob die BF binnen offener Frist Beschwerde und beantragte eine mündliche Senatsverhandlung. Nach Durchführung einer Mängelbehebung erließ das FA mit 13.02.2017 auch für diese Abgaben abweisende Beschwerdevorentscheidungen, worauf die BF auch für diese Beschwerden fristgerecht die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das BFG beantragte.

Nach Abberaumung der mündlichen Senatsverhandlung vom 07.08.2019 beantwortete die BF nach Vorhalt vom 07.08.2019 zum Sachverhalt diesen mit Schriftsatz vom 11.10.2019, eingelangt beim BFG am 15.10.2019

Nach Übermittlung dieses Schriftsatzes an das FA am 18.10.2019 führte das FA mit Schriftsatz vom 11.11.2019 aus, dass die angeführten wirtschaftlichen Gründe für die Kündigung nicht nachvollziehbar seien. Der ehemalige Ehemann der BF sei eine Hauptstütze des Betriebes gewesen, die Abfertigungszahlung hätte den Betrieb zusätzlich belastet. Zudem sei auch kein Versuch gestartet worden, die Kündigung des ehemaligen Ehegatten der BF rückgängig zu machen. Der Mitarbeiter, der den ehemaligen Ehemann der BF hätte ersetzen sollen, habe seinen neuen Dienstvertrag auch erst einen Tag nach der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses des ehemaligen Ehegatten der BF erhalten.

In der mündlichen Verhandlung vom 11.12.2019 führte der steuerliche Vertreter der BF ergänzend aus, dass der Trennungswunsch des ehemaligen Ehegatten der BF bereits im Jahr 2010 konkret am 24.07.2010 ausgesprochen worden sei, daraus erkläre sich der Unterschied in den Angaben (Scheidung 2010 bzw. 2011). Zu klären sei, ob das Dienstverhältnis mit 01.07.2011 unverändert fortgesetzt worden sei. Dies sei insbesondere auf Grund der massiven Veränderung des Dienstortes des ehemaligen Ehegatten der BF nicht gegeben. Dieser sei damals in einer sehr guten Position gewesen. Er sei ein sehr vorausschauend denkender Mensch und habe sich wohl im Hinblick auf eine mögliche Änderung des Wohnortes ausbedungen, seine Arbeit auch mehrere hundert Kilometer entfernt im Wege der Heimarbeit durchführen zu können.

Wenn ein Scheidungsverfahren laufe, sei der Fremdvergleich bzw. die Fremdüblichkeit jedenfalls gegeben, da es allgemein bekannt sei, dass man nicht immer im besten Einvernehmen auseinandergehe.

Die AB führte aus, dass als Dienstort des ehemaligen Ehemannes der BF im neuen Dienstvertrag nach wie vor mit X angegeben sei und es ihm lediglich auf Grund seines Wunsches erlaubt sei auch von zu Hause aus zu arbeiten. Die tatsächliche Übersiedlung sei erst drei Jahre später erfolgt.

Der steuerliche Vertreter der BF führte aus, dass die Bedeutung dieser Passage für den ehemaligen Ehegatten der BF darin gelegen sei, dass er die rechtliche Möglichkeit erhalten habe von zu Hause aus zu arbeiten. Die Beibehaltung des Dienstortes X sei für

die BF wichtig gewesen, um ihn dann nach X beordern zu können, wenn es notwendig gewesen sei.

Die AB führte bezüglich des Mitarbeiters, der nach den Angaben der BF ihren ehemaligen Ehegatten ersetzen sollte aus, dass dieser bereits seit 2007 im Betrieb tätig gewesen sei und daher sowohl die BF als auch ihr ehemaliger Ehegatte die Arbeitsweise/Fähigkeiten dieses Mitarbeiters gekannt hätten.

Der steuerliche Vertreter der BF führte aus, dass der Grund für die Probleme darin gelegen sei, dass dieser Mitarbeiter mit zusätzlichen Aufgaben betraut worden sei. Für die zu übernehmenden Aufgaben, des ehemaligen Ehemannes der BF hätten keine Erfahrungswerte bestanden und bestehen können.

Weiters führte die AB aus, dass dieser Fall ähnlich gelagert sei wie bei RV/2100674/2011, wonach die wirtschaftlichen Gründe zw. Beendigung des Dienstverhältnisses und dem Beginn des neuen Dienstverhältnisses maßgebend seien. Im gegenständlichen Fall habe es keinen zeitlichen Zwischenraum zw. Beendigung des Dienstverhältnisses und dem Beginn des neuen Dienstverhältnisses gegeben, weswegen man davon ausgehen könne, dass die Wiederbeschäftigung bereits vorher beabsichtigt gewesen sei.

Der Vertreter der BF führte aus, dass es möglich sein müsse, die wirtschaftliche Situation zu dem Zeitpunkt zu beurteilen, in dem die Kündigung ausgesprochen wird. Es wäre sonst nie möglich ein Sanierungsverfahren abzuwickeln. Denn wenn lediglich der Zeitraum nach der Kündigung bis zur Wiedereinstellung betrachtet werde, würde dies im Fall eines Sanierungsverfahrens nicht funktionieren. Nach der Ansicht der Finanzverwaltung bestehe auch die Möglichkeit einer Kündigung und Wiedereinstellung wenn sich die wirtschaftlichen Verhältnisse gebessert hätten. (LStr RZ 1070). Aus Sachlichkeitsgründen müsse dies wohl in diesem Fall gleich sein.

Die AB führte dazu aus, dass seitens des FA diese Bestimmung so gesehen werde, dass zuerst eine Verminderung der Entlohnung um mindestens 25 % erfolgen müsse um bei späterer Erhöhung des Entgeltes auf Grund der vorliegenden gravierenden wirtschaftlichen Änderung eine Erhöhung wieder durchführen zu können.

Abschließend verwies die AB nochmals auf die Stellungnahme vom 11.11.2019 hinsichtlich der Rückgängigmachung der Kündigung.

Der Vertreter der BF führte aus, dass die in dieser Stellungnahme angeführte Rückgängigmachung einer Kündigung durch die Arbeitgeberin rechtlich nicht möglich sei, da eine Kündigung jedenfalls ein Vertragsverhältnis beende. Wenn man dies fortsetzen wolle brauche es einen neuen Vertrag. Die Zahlung des im Scheidungsvergleich angeführten Betrages von € 80.000,00 sei nach seinem Wissensstand erfolgt.

Das BFG hat dazu erwogen:

Das BFG legt der Entscheidung den folgenden Sachverhalt zugrunde, der sich aus den vom FA vorgelegten Unterlagen des GPLA-Prüfungsverfahrens, den vom FA ergänzend erhobenen Unterlagen, die von der BF vorgelegten Unterlagen sowie aus dem Vorbringen der Parteien im gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ergibt.

B war seit 01.10.1997 in einem aufrechten Arbeitsverhältnis zum gegenständlichen Unternehmen. Er war seit dem 22.09.1999 mit der BF verheiratet.

Die BF übernahm das Unternehmen am 13.11.2003 von ihrem Vater. Bereits mit Wirkung vom 01.08.2003 wurde B aufgrund seiner zusätzlich erlangten Qualifikation zum gewerberechtlichen Geschäftsführer des Unternehmens bestellt. Das monatliche Bruttogehalt wurde damals € 3.823,00 vereinbart. Dies ergibt sich aus dem von der BF vorgelegten Arbeitsvertrag vom 01.08.2003.

Seine Aufgaben im Betrieb umfassten die Angebotserstellung, die Auftragsvorbereitung, den Einkauf, den Verkauf und die technische Entwicklung, die gesamte technische Abwicklung. Dies ergibt sich aus seinen Ausführungen in der Niederschrift vom 07.09.2016. Darüber hinaus entwickelte er Innovationen bis zum Patent bzw. Gebrauchsmuster, die auf seinen Namen eingetragen waren. Dies ergibt sich aus der Stellungnahme der BF vom 11.10.2019.

Im Juli 2010 teilte er der BF mit, dass er sich von ihr trennen wolle. Dies ergibt sich aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der BF in der mündlichen Verhandlung vom 11.12.2019.

Am 28.02.2011 löste die BF das Dienstverhältnis zu B einvernehmlich zum 30.06.2011 auf. Das monatliche Entgelt betrug bis Juni 2011 € 5.635,93. Im Juni 2011 wurde ihm die gesetzliche Abfertigung i.H.v. € 32.076,25 ausgezahlt und von der BF mit dem begünstigten Steuersatz nach § 67 EStG 1988 besteuert.

Eine (nachhaltige) Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens im Winter 2011 ist im Jahresvergleich der von der BF vorgelegten Betriebsergebnisse bzw. der Deckungsbeiträge nicht erkennbar. Vielmehr sind die für ein kleines Unternehmen nachvollziehbaren auftragsbezogenen Schwankungen ersichtlich. In der Summe stieg der DB sogar über die Jahre.

Am 01.03.2011 wurde der Arbeitsvertrag eines weiteren, seit dem Jahr 2007 bei der BF beschäftigten Schlossers dahingehend geändert, dass er nur mehr zu 40% Tätigkeiten im Produktionsbereich (Arbeiten an der Abkantpresse, Verschweißen der Werkstücke) und zu 60% Bürotätigkeiten ausüben sollte (Technische Beratung, Kalkulation, Auftragsannahme und –bearbeitung, Produktionseinteilung, Auftragsüberwachung, Endkontrolle, Kundenbetreuung) Dies ergibt sich aus den vor der BF vorgelegten Vereinbarung zum 01.03.2011. Dieser Dienstnehmer hätte auch die Befähigungen erwerben sollen, um als gewerberechtlicher Geschäftsführer tätig sein zu können. Dies ergibt sich aus der Stellungnahme der BF vom 11.10.2019.

In der Einschulungsphase zeigte sich jedoch, dass der Mitarbeiter für die im Unternehmen notwendigen Sonderlösungen zu wenig Innovationsvermögen aufwies, gegenüber Kunden zu großzügige Zusagen machte, die preislich und zeitlich immer wieder Probleme im Unternehmen verursachten, ihm in der Mitarbeiterführung Übersicht und Durchsetzungsvermögen fehlten, ebenso das notwendige unternehmerische Denken, was sich auch in zu großzügigen Zusagen bei Reklamationen zeigte. Der Senat folgt bei dieser Feststellung der Darstellung des steuerlichen Vertreters der BF, wonach sich diese Probleme für die BF erst im Zuge der Einschulung des Mitarbeiters in die neuen Aufgaben zeigten und vorher für die BF so nicht absehbar waren. Bedenkt man, dass diese neuen Aufgaben mit einem deutlichen Mehr an kaufmännischer Verantwortung verbunden waren als dies in den zuvor von diesem Dienstnehmer ausgeübten Tätigkeiten der Fall war, scheint es glaubwürdig, dass sich die Defizite erst im Zeitraum März bis Juni 2011 in der praktischen Arbeit zeigten.

Im Betrieb selbst bestand keine Alternative zu dem ausgewählten Mitarbeiter. Nach dem Erkennen der Probleme stand damit kurzfristig keine weitere Person zur Verfügung, die die Funktion des B im Betrieb hätte übernehmen können. Dies ergibt sich aus der Stellungnahme der BF vom 11.10.2019.

In der Folge wurde am 01.07.2011 ein neuer Dienstvertrag mit B als Prokurist erstellt. Das monatliche Entgelt betrug ab Juli 2011 € 4.689,28. Zusätzlich wurde ihm ein Firmen Pkw auch zur privaten Nutzung überlassen und dafür ein Sachbezug von € 560,00 pro Monat festgesetzt. Dies ergibt sich aus dem im Prüfungsverfahren vorgelegten Lohnkonto der BF für diesen Dienstnehmer.

Im Dienstvertrag wurde auf Wunsch des B die Möglichkeit der Heimarbeit vereinbart. Dienstort blieb aber auf Wunsch der BF X. Das BFG folgt den nachvollziehbaren Ausführungen des Vertreters der BF in der mündlichen Verhandlung vom 11.12.2019, wonach B sich beim Abschluss des neuen Dienstvertrages in einer starken Verhandlungsposition gegenüber der BF befunden hatte. Dies ergibt sich aus dem oben beschriebenen Umstand, dass der als Ersatz vorgesehene Dienstnehmer diesen Leitungsaufgaben nicht gewachsen war und somit kurzfristig ein notwendiger gewerberechtlicher Geschäftsführer bzw. ein kaufmännischer und technischer Leiter des Betriebes als Ersatz für ihn nicht zur Verfügung stand.

In diesem neuen Dienstvertrag wurde auf Wunsch des B die Möglichkeit der Heimarbeit eingeräumt. Aus dem Umstand, dass bereits in diesem Vertrag vom 01.07.2011 der erst im Jahr 2014 bezogene neue Wohnsitz B in der Steiermark dezitiert angeführt wurde, zeigt aus der Sicht des BFG dass er seine private Lebensplanung mit seiner Lebensgefährtin langfristig ebenso vor Augen hatte, wie die Absicherung seiner beruflichen Position durch den neuen Dienstvertrag und durch die unmittelbar im Anschluss daran erfolgte Verleihung der Prokura.

Am 11.07.2011 wurde die BF einvernehmlich von ihrem Ehemann geschieden. Dies ergibt sich entgegen den Ausführungen des B in der Einvernahme vor dem FA vom

07.09.2016 wonach eine Scheidung im Jahr 2010 erfolgt sei aus dem vorgelegten Scheidungsvergleich, aus dem auch eine Trennung seit mehr als sechs Monaten ersichtlich ist.

Mit 11.07.2011 wurde die Funktion des B als Prokurist des Unternehmens der BF im Firmenbuch eingetragen. Dies ergibt sich aus dem im Akt erliegenden Firmenbuchauszug der BF.

Inhaltlich entsprachen seine Aufgaben als Prokurist seinen vorherigen Aufgaben, die Prokura erweiterte diese Aufgaben im kaufmännischen Bereich. Dies ergibt sich implizit aus der Stellungnahme der BF vom 11.10.2019.

Die Funktion als gewerberechtlicher Geschäftsführer übte er ab 12.08.2003 durchgängig aus. Dies ergibt sich aus der im Akt erliegenden Abfrage beim GISA (Gewerbeinformationssystem Austria).

Er war bis 18.07.2011 mit der BF an der gleichen Adresse (= der Adresse des Unternehmens) gemeldet. Mit 18.07.2011 meldete er seinen Hauptwohnsitz in der Gemeinde Y an und behielt diesen bis 14.07.2014 bei. Ab diesem Termin war er bei seiner späteren Ehefrau in der Steiermark mit Hauptwohnsitz an der Adresse gemeldet, die bereits im Dienstvertrag näher umschrieben war.

Seine spätere zweite Ehefrau war bis 18.07.2011 mit Hauptwohnsitz in der Steiermark und ab 18.07.2011 mit Hauptwohnsitz bei ihm als Unterkunftsgeber in Y gemeldet, ihren Wohnsitz in der Steiermark behielt sie als Nebenwohnsitz bis 17.10.2011 bei. Seit 14.07.2014 hat sie ihren Hauptwohnsitz wieder an der ursprünglichen Adresse in der Steiermark. Dies ergibt sich aus den Anfragen zum ZMR für die beiden Personen.

Die Aussage des B, wonach er bereits 2011 mit seiner späteren zweiten Ehefrau in die Steiermark übersiedelt sei, findet diesbezüglich keine Deckung. Aus dem Dienstvertrag vom 01.07.2011 und dem ursprünglichen Hauptwohnsitz der späteren Ehegattin ist jedoch ersichtlich, dass bereits 2011 geplant war, wieder an die ehemalige Heimatadresse der späteren zweiten Ehefrau zu übersiedeln.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren Folgendes auszuführen:

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO ... muss ... bei Abgaben, bei denen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten ... nach Maßgabe des Abs. 3 ... von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, der Abgabenbehörde keinen selbst berechneten Betrag bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Angeordnete“ Selbstberechnungen sehen ... § 43 FLAG (Dienstgeberbeitrag), § 122 Abs 1 und Abs 7 WKG (Kammerumlagen) vor. (Ritz, BAO⁶, § 201 Tz. 4)

Gemäß § 202 Abs.1 BAO gelten die §§ 201 und 201a sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich

Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

Die Selbstberechnung einer Abgabe obliegt dem Haftungspflichtigen ... nach § 79 EStG 1988 (Lohnsteuer) ... (Ritz, BAO⁶, § 202 Tz. 1)

Alle im gegenständlichen Verfahren in Frage stehenden Abgaben unterliegen somit dem Regime der §§ 201 ff BAO.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit.b) BAO kann ein Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und ... die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Dabei ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314 ; 29.7.2010, 2006/15/0006 ; 31.5.2011, 2009/15/0135 ; 19.9.2013, 2011/15/0157). (Ritz, BAO⁶, § 303 Tz. 24)

Bei den infrage stehenden Abgaben handelt es sich um selbst zu berechnenden Abgaben, die dem FA zu den jeweiligen Fälligkeitstagen lediglich in einer Summe bekanntzugeben sind. Wie sich die bekannt gegebenen Beträge zusammensetzen und welche Gründe ein Steuerpflichtiger dafür hatte Bezugsteile als steuerfrei zu behandeln, diese mit begünstigten Steuersätzen zu versteuern oder zum Lohnsteuertarif zu versteuern, ist regelmäßig - so auch im gegenständlichen Fall - erst bei einer Überprüfung der Beitragsgrundlage vor Ort möglich. Liegen daher die oben genannten Voraussetzungen vor, kann eine Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO erfolgen.

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben, wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. ... Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG ausbezahlt. ... Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht.

Gemäß § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn). ...

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, ... an das FA der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; ...

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 ...

Gemäß § 122 Abs. 8 WKG können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). ...

Gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 in der am 30.06.2011 geltenden Fassung beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%, wenn der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen) erhält ...

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 in der am 30.06.2011 geltenden Fassung wird die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, 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 des Abs. 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen nach dieser Bestimmung. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,

...

- eines Kollektivvertrages oder

...

zu leisten ist.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung (LStR 1070 (s auch Beispiele in LStR 11070)) kann dann, wenn nach einer *formalen Beendigung* des Dienstverhältnis (... einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses; Abrechnung und Auszahlung aller Ansprüche und Abmeldung des Arbeitnehmers bei der Sozialversicherung) ein neues Dienstverhältnis mit einer um mindestens 25 % verminderten Entlohnung begonnen wird, die Abfertigung

begünstigt besteuert werden („Änderungskündigung“). Dies soll dann nicht möglich sein, wenn innerhalb von 12 Monaten eine Erhöhung der Bezüge ohne gravierende wirtschaftliche Gründe erfolgt. Diese Rechtsansicht ist nach Ansicht von Lenneis in dieser Allgemeinheit gesetzlich nicht gedeckt (unter Verweis auf VwGH 18.9.13, 2010/13/0138). Gestaltungsvarianten dieser Art werden vielmehr am Missbrauchstatbestand des § 22 BAO zu messen sein.

Treffen zwei unmittelbar anschließende Dienstverhältnisse beim selben Arbeitgeber zusammen und wurde bei Beendigung des früheren Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch zu Recht beachtet oder geltend gemacht, sind ein beendetes und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. (VwGH vom 25.05.1988, Zl. 87/13/0178) Dies gilt auch dann, wenn zB ein Arbeiter in das Angestelltenverhältnis wechselt (bzw umgekehrt) oder ein Vollbeschäftigter in eine Teilzeitbeschäftigung.

Ein einheitliches Dienstverhältnis liegt dagegen vor, wenn eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde und die Beendigung des früheren Dienstverhältnisses ausschließlich zum Zweck der begünstigten Auszahlung der Abfertigung erfolgte und nicht auch durch erhebliche wirtschaftliche Gründe (regelmäßige saisonale Schwankungen fallen nicht darunter) bedingt war (LStR 1070 unter Verweis auf VwGH 25.05.1988, 87/13/0178). (Jakom/ Lenneis EStG 2019 § 67 Rz. 9)

Im gegenständlichen Verfahren wurden aus Sicht des erkennenden Senates die Voraussetzungen für eine formale Beendigung des Dienstverhältnisses von B unbestritten befolgt. Am Ende der Kündigungsfrist (und damit ohne Unterbrechung) wurde ein neues Dienstverhältnis abgeschlossen. Hinweise dafür, dass schon bei dieser Beendigung geplant bzw in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde, das Dienstverhältnis fortzusetzen liegen nicht vor. Vielmehr hat die BF bereits mit der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses von B Maßnahmen gesetzt, diesen durch einen anderen Dienstnehmer zu ersetzen. Damit geht das BFG – unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg dieser Maßnahme – davon aus, dass im gegenständlichen Fall ein zum 30.06.2011 beendetes und ein zum 01.07.2011 neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen ist.

Den Ausführungen des FA, wonach nicht versucht worden sei, die Kündigung rückgängig zu machen, ist mit den Ausführungen des steuerlichen Vertreters entgegenzuhalten, dass das Dienstverhältnis durch die einvernehmliche Auflösung beendet war. Eine „Fortsetzung“ wäre ebenfalls nur im Einvernehmen möglich gewesen. Dass ein derartiges „Einvernehmen“ nicht realistisch war, zeigt sich für das BFG aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung zum Wissen des B über seine gute Verhandlungsposition Ende Juni 2011, die sich für das BFG in seinem neuen Dienstvertrag und auch im zusätzlich (zur Abfertigung) bezahlten Ausgleich vermögensrechtlicher Ansprüche durch die BF im Scheidungsverfahren in Höhe von € 80.000,00 manifestiert.

Das BFG folgt weiters entgegen der in den LStR dargestellten Rechtsmeinung des FA im Erstbescheid den oben angeführten Ausführungen von Lenneis, wonach eine 25 %ige Lohnkürzung bei einer formalen Beendigung eines Dienstverhältnisses und dem unmittelbaren Anschluss eines weiteren Dienstverhältnisses kein verpflichtendes Kriterium dafür darstellt, ob die Bezahlung einer Abfertigung bei nachfolgender Fortsetzung des Dienstverhältnisses steuerlich begünstigt erfolgen kann oder nicht. Auch aus Sicht des erkennenden Senates sind mit Lenneis a.o.a.O. Zweifelsfragen in diesem Bereich unter Berücksichtigung der Bestimmungen des §§ 22 BAO zu beurteilen.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Gemäß § 22 Abs. 2 BAO sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären, wenn Missbrauch vorliegt.

Auf die gegenständlichen, in den Jahren 2009 bis 2012 verwirklichten Sachverhalte ist gemäß § 323 Abs. 57 BAO § 22 BAO in der Fassung vor dem BGBl. I Nr. 62/2018 anzuwenden.

Dabei steht es jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die §§ 21ff BAO ziehen lediglich Grenzen für diese Gestaltungsfreiheit. (Ritz, BAO⁶, § 22 Tz. 1 mwN)

Erst wenn eine rechtliche Gestaltung im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; liegt Missbrauch vor. Kriterium ist, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (zB VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031 ; 1.3.2007, 2006/15/0070 ; 1.10.2008, 2006/13/0036 ; 25.2.2009, 2006/13/0111 ; 5.4.2011, 2010/16/0168 ; 30.4.2015, 2012/15/0162 ; ebenso Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 22 Anm 2).

Die Anwendbarkeit des § 22 setzt nach dieser Auffassung neben dem objektiven Element der ungewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung auch ein subjektives Element (die Absicht der Steuervermeidung) voraus (vgl zB *Ellinger*, ÖStZ 1975, 204). Sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht sind von der Behörde nachzuweisen (VwGH 29.11.1988, 88/14/0184). (Ritz, BAO⁶, § 22 Tz. 3)

Eine ungewöhnliche Gestaltung ist allerdings kein Missbrauch iSd § 22, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorliegen. Solche Gründe sind nach der Judikatur: zB Sozialversicherungsrechtliche Vorteile (zB VwGH 21.10.1986, 86/14/0107; 10.5.1988, 87/14/0084; 15.1.1991, 90/14/0208). Überlegungen der Zukunftsplanung (VwGH 15.1.1991, 90/14/0208), Überlegungen der Altersvorsorge (VwGH 22.10.1991,

91/14/0147), Sicherung des Steuerpflichtigen für den Fall der Ehezerüttung (VwGH 29.11.1988, 88/14/0184),

Das BFG kann zwar – wie das FA – den von B im GPLA Verfahren vorgebrachten Gründen für seine Kündigung (wirtschaftliche Probleme im Winter 2010/2011) nicht folgen. Grundsätzlich ist festzuhalten, dass – wie oben angeführt – beim Unternehmen der BF eine längerfristige (=Jahres) Betrachtung notwendig erscheint und daraus eine Steigerung und kein Absinken des Deckungsbeitrages erkennbar ist. Zudem erklärt sich die wirtschaftliche Sinnlosigkeit des Arguments, den wichtigsten Mann im Unternehmen in einer Krise zu kündigen – unabhängig von der Frage seines monatlichen Gehalts – von selbst. Letztlich ist dem FA auch darin zuzustimmen, dass ein kurzfristiger Rückgang des Deckungsbeitrages eine solche Maßnahme keinesfalls rechtfertigen würde. Wirtschaftliche Probleme stellen also im gegenständlichen Fall keinen außersteuerlichen Grund für die Beendigung dieses Dienstverhältnisses und den Abschluss eines neuen Arbeitsvertrages dar.

Für das BFG hat sich aber aufgrund der vorgelegten Unterlagen und der Ausführungen im Verfahren ergeben, dass für die BF andere außersteuerliche Gründe bestanden haben, das Dienstverhältnis mit B Ende Februar 2011 zu beenden.

Aus Sicht des erkennenden Senates besteht kein Zweifel daran, dass die einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses des B im Februar 2011 seitens der BF mit dem Gedanken erfolgte, der geplanten privaten Trennung auch eine berufliche Trennung folgen zu lassen. Dies zeigt sich auch in der gleichzeitig erfolgten Suche nach einem innerbetrieblichen Ersatz mit den Konsequenzen einer Änderung des Arbeitsvertrages des Mitarbeiters. Der Zeitpunkt lag mehr als sechs Monate nach der von B angestrebten Trennung von der BF.

Die im Juli neuerlich erfolgte Einstellung des B zeigt sich in diesem Zusammenhang als Folge einer wirtschaftlichen Notlage der BF. Da der als Ersatz vorgesehene Mitarbeiter die Erwartungen nicht erfüllte, hätte die BF das Unternehmen gewerberechtlich und wohl auch betriebswirtschaftlich ohne B nicht in der gleichen Art fortführen können. Bei diesem Sachverhalt stellte seine Wiedereinstellung eine wirtschaftliche Notwendigkeit für die BF dar, was sich auch an der gestärkten Position des B nach seiner Wiedereinstellung zeigt.

Die Kündigung und anschließende Wiedereinstellung waren daher – auch wenn die im GPLA Verfahren vorgebrachten Argumente nicht nachvollziehbar erscheinen - nicht von einem Missbrauchs- bzw. Umgehungsgedanken, sondern von außersteuerlichen Überlegungen getragen.

Damit ist auch das gegenständliche Verfahren entschieden. Es liegen zwei aufeinander folgende Arbeitsverhältnisse vor. Im Zeitpunkt der Kündigung war nicht geplant den ehemaligen Gatten wieder einzustellen. Der neue Arbeitsvertrag des ehemaligen Gatten ergab sich aufgrund des Misserfolges beim Aufbau eines Nachfolgers und den daraus resultierenden wirtschaftlichen Notwendigkeiten für die BF. Unter diesen Voraussetzungen ist die steuerlich begünstigte Auszahlung einer Abfertigung rechters.

Den Beschwerden war daher stattzugeben. Die verfahrensgegenständlichen Festsetzungsbescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag waren ersatzlos aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Entscheidung stützt sich hinsichtlich der Kriterien, ob zwei aufeinanderfolgende Dienstverhältnisse vorliegen, die die begünstigte Auszahlung einer Abfertigung für die Beendigung des ersten Dienstverhältnisses ermöglichen auf die im Begründungsteil angeführte Judikatur des VwGH, insb. VwGH vom 25.05.1988, Zl. 87/13/0178. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 18. Dezember 2019