

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden MMag. Gerald Erwin Ehgartner sowie die weiteren Mitglieder Mag. Elisabeth Traxler, Mag. Petra-Maria Ibounig und Mag. Martin Saringer in der Beschwerdesache *****Bf1***, ***Bf1-Adr*****, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Schwarzenbergplatz 14, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 30. Juli 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 15. April 2021 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2015 nach der am 25. Februar 2026 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Lohnsteuer 2015: € 25.612,63 (bisher: € 119.300,11)

Dienstgeberbeitrag 2015: € 627.335,43 (Bemessungsgrundlage: € 13.940.787,47)

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015: € 23.664,03 (Bemessungsgrundlage: € 13.940.787,47)

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

Entscheidungsgründe

Strittig und damit Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist – als Ergebnis einer gemäß § 86 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 durchgeführten Lohnsteuerprüfung (GPLA-Prüfung) – die Frage, ob die Abfertigungen, die die Beschwerdeführerin (Bf) an Herrn *****1***** (in der Folge: Dienstnehmer) ausbezahlt hat, nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 bzw. nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu versteuern sind.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

In der als **„Einvernehmliche Lösung des Dienstverhältnisses per 30.06.2015“** bezeichneten Vereinbarung vom **15.01.2015** haben die Bf und der Dienstnehmer – soweit dies für das ggstdl.

Verfahren von Bedeutung ist - Folgendes festgehalten:

„Sehr geehrter Herr [Dienstnehmer]

ordnungshalber halten wir auch schriftlich die mit Ihnen mündlich getroffene Vereinbarung wie folgt fest:

Das bestehende Dienstverhältnis wird zum 30.06.2015 einvernehmlich aufgelöst.

Zum Ende des Dienstverhältnisses erhalten Sie

- a) eine Urlaubersatzleistung für noch nicht konsumierte Urlaubstage, die Auszahlung der nicht konsumierten Guttage sowie die Abrechnung der aliquoten Sonderzahlungen.
- b) die kollektivvertragliche Abfertigung
- c) sowie eine freiwillige Abfertigung in der Höhe von brutto 12.000,-- Euro.

...

Mit der Zahlung der oben erwähnten Beträge sind alle wechselseitigen Ansprüche zwischen Ihnen einerseits und der [Bf] und allen Unternehmen, an denen die [Bf] oder deren Gesellschafter beteiligt sind, andererseits befriedigt.

...“

In der als „**Anstellung zum 1.10.2015**“ bezeichneten Vereinbarung vom **09.03.2015** haben die Bf und der Dienstnehmer – soweit dies für das ggstdl. Verfahren von Bedeutung ist - Folgendes festgehalten:

„Sie werden ab 1. Oktober 2015 als Redakteur (Regelstufe) angestellt.

...

Auf das Dienstverhältnis kommt gemäß Arbeitsverfassungsgesetz derzeit der Kollektivvertrag für die bei österreichischen Tages- und Wochenzeitungen und deren Nebenausgaben sowie redaktionellen digitalen Angeboten angestellten Redakteure, Redakteursaspiranten und Dienstnehmer des technisch-redaktionellen Dienstes zur Anwendung.

...

An redaktionellen Vordienstzeiten gemäß § 21 Abs. 1 d des Kollektivvertrages (Entgelt bei Krankheit § 38.3, Kündigungsbeschränkung bei Krankheit § 38.4 und Kündigungsbestimmungen § 41) wird das Höchstausmaß von 21 Jahren angerechnet.

...“

Die nunmehr angefochtenen **Bescheide vom 15.04.2021** hat das Finanzamt im (verwiesenen und ebenfalls mit 15.04.2021 datierten) Bericht wie folgt begründet: Das Dienstverhältnis mit dem Dienstnehmer sei mit 30.06.2015 (einvernehmlich) beendet worden (Vertrag vom 15.01.2015). Ausbezahlt und begünstigt versteuert worden seien eine gesetzliche und eine freiwillige Abfertigung, eine Urlaubersatzleistung (01.07.2015-31.10.2015) sei ebenfalls ausbezahlt worden. Mit 01.10.2015 sei ein neues Dienstverhältnis begründet worden (Vertrag vom 15.01.2015). Im ggstdl. Fall sei mit einer Änderungskündigung argumentiert worden, die es dem Dienstgeber (der Bf) ermögliche, eine gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 steuerlich begünstigte (Zwischen-)Abfertigung auszubezahlen.

Die Begünstigung stehe zu, wenn die kumulativen Vorgaben der LStR eingehalten würden:

- Beendigung des Dienstverhältnisses (Kündigung oder einvernehmliche Auflösung) und
- Abrechnung und Auszahlung aller aus der Beendigung des Dienstverhältnisses resultierenden Ansprüche (einschließlich offener Urlaubsansprüche usw.) und
- Abschluss eines neuen Dienstverhältnisses mit einer wesentlich verminderten Entlohnung (dauerhafte Bezugsreduktion um zumindest 25%) und
- Wechsel in das Abfertigungssystem BMSVG für das neue Dienstverhältnis;
- Abmeldung (altes Dienstverhältnis) und Anmeldung (neues Dienstverhältnis) bei der GKK bzw. der ÖGK.

Beim Vergleich, ob eine wesentliche Bezugsreduktion erfolgt sei, sei vom Gesamteinkommen, also vom Grundgehalt inklusive Sachbezüge, verpflichtender oder vereinbarter Zusatzentlohnungen wie Prämien, Provisionen, Zulagen, Überstunden, (Jahres-)Prämien usw. auszugehen. Es dürften nicht lediglich die Grundgehälter gegenübergestellt werden (vgl. UFS vom 19.12.2007, GZ. RV/2640-W/02). Eine für die Abfertigungsbegünstigung schädliche Fortsetzung des Dienstverhältnisses liege auch dann vor, wenn

- eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Arbeitsverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt werde oder
- innerhalb von 12 Monaten eine Erhöhung der Bezüge ohne entsprechende gravierende wirtschaftliche Gründe erfolge.

Werde das Dienstverhältnis ausschließlich aus dem Grund beendet, damit dem Dienstnehmer eine begünstigte Abfertigung ausbezahlt werden könne, d.h., es würden keine anderen wirtschaftlichen Gründe vorliegen (wobei regelmäßige saisonale Schwankungen nicht als erhebliche wirtschaftliche Gründe anerkannt würden), dann sei jedenfalls von einem einheitlichen Arbeitsverhältnis auszugehen.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes sei im ggstdl. Fall eine begünstigte Versteuerung der Abfertigungen nicht möglich, da die Tätigkeit im Wesentlichen unverändert fortgeführt und bereits zum Zeitpunkt der einvernehmlichen Lösung eine mehr oder weniger unveränderte Fortführung des Dienstverhältnisses vereinbart worden sei. Dieser Umstand ergäbe sich zum einen aus der lediglich geringfügig geänderten Entlohnung sowie zum anderen aus der Tatsache, dass durch die Auszahlung der Urlaubersatzleistung eine durchgehende Pflichtversicherung vorgelegen sei.

Ihre dagegen eingebrachte **Beschwerde vom 30.07.2021** hat die Bf (zusammengefasst) wie folgt begründet: Der Dienstnehmer sei seit dem 01.09.1988 durchgehend in einem Dienstverhältnis zur Bf bzw. deren Rechtsvorgängern gestanden. Am 01.05.2010 sei der Dienstnehmer als Leitender Redakteur für die Bereiche „Europa, Europäische Union; Nato“ als Korrespondent nach Brüssel entsandt worden. In der zwischen der Bf und dem Dienstnehmer am 15.01.2015 abgeschlossenen Vereinbarung sei festgehalten worden, das Dienstverhältnis zum 30.06.2015 einvernehmlich zu beenden.

Diese einvernehmliche Auflösung sei Teil von weitreichenden Restrukturierungs- und

Einsparungsmaßnahmen gewesen, denen sich die Unternehmensgruppe in den Jahren 2014 und 2015 unterziehen habe müssen. Diese Maßnahmen seien notwendig gewesen, um einerseits den Fortbestand der Unternehmensgruppe und andererseits die Unabhängigkeit der Berichterstattung sicherzustellen. Die einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses mit dem Dienstnehmer zum 30.06.2015 sei weiters erforderlich gewesen, um die Kosten für die EU-Berichterstattung zu senken und eine derartige Berichterstattung zukünftig überhaupt finanzieren zu können.

Im Zeitpunkt der Beendigung seines Dienstverhältnisses (30.06.2015) habe der Dienstnehmer gemäß § 23 Abs. 1 AngG Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung iHv € 200.926,08 brutto gehabt. Darüber hinaus sei ihm eine freiwillige Abfertigung iHv € 12.000,00 brutto ausbezahlt worden. Die gesamten (Abfertigungs-)Ansprüche seien unter Anwendung des begünstigten Steuersatzes gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 bzw § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 ausbezahlt worden. Die aufgrund der Beendigung des Dienstverhältnisses anfallenden Urlaubersatzleistungen seien zur Gänze an den Dienstnehmer ausbezahlt worden.

Zwischen dem Dienstnehmer und der Bf sei vereinbart worden, dass der Dienstnehmer ab dem 01.10.2015 als Redakteur bei der Bf mit einem wesentlich reduzierten Gehalt, unter deutlich geänderten Rahmenbedingungen und adaptiertem Tätigkeitsbereich angestellt werde. Im Rahmen dieses Dienstverhältnisses werde der Dienstnehmer für den Bereich Außenpolitik eingesetzt. Dabei sei er als Leitender Redakteur für die Bereiche „Europa, Europäische Union; Nato“ zuständig. Der Dienstnehmer übe diese Tätigkeit jedoch ab dem 01.10.2015 nicht mehr in Brüssel, sondern in Wien aus. Ab dem 01.10.2015 sei der Dienstnehmer in das Abfertigungssystem neu gewechselt und von der Bf neu zur Sozialversicherung angemeldet worden (Anlage ./1).

Im Zuge der von der belangten Behörde durchgeführten GPLA-Prüfung seien den beiden Abfertigungszahlungen die Begünstigungen gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 bzw. gemäß § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 versagt worden. Die belangte Behörde habe dabei ihre rechtliche Beurteilung auf die einschlägigen Bestimmungen in den LStR 2002 Rz 1070 ff gestützt und die Begünstigungen deshalb versagt (Bericht vom 15.04.2021),

- weil die Tätigkeit im Wesentlichen unverändert fortgeführt worden sei und
- weil zum Zeitpunkt der einvernehmlichen Lösung des alten Dienstverhältnisses eine mehr oder weniger unveränderte Fortführung des Dienstverhältnisses vereinbart worden sei.
- Dieser Umstand ergäbe sich zum einen aus der lediglich geringfügig geänderten Entlohnung sowie zum anderen aus der Tatsache, dass durch die Auszahlung der Urlaubersatzleistung zwischen der Beendigung des alten und dem Beginn des neuen Dienstverhältnisses eine durchgehende Pflichtversicherung vorgelegen sei.

Zu den Kriterien für die Anwendbarkeit des § 67 Abs 3 EStG 1988 sowie des § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988: Die Anwendbarkeit der begünstigten Versteuerung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 für gesetzliche Abfertigungen setze nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes einen arbeitsrechtlichen Anspruch auf die Abfertigungszahlung sowie eine formale Auflösung des Dienstverhältnisses voraus (VwGH vom 18.09.2013, ZI. 2010/13/0138; vom 26.07.1995,

Zl. 92/15/0104). Auch die Inanspruchnahme der Begünstigung gemäß § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 für freiwillig ausbezahlte Abfertigungen sei an die Auflösung des Dienstverhältnisses gebunden (VwGH vom 26.07.1995, Zl. 92/15/0104). Eine solche formale Auflösung des Dienstverhältnisses habe eine Kündigung bzw. einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses (LStR 2002, Rz 1070a), die Abrechnung sämtlicher Ansprüche des Arbeitnehmers sowie die Abmeldung des Arbeitnehmers bei der Sozialversicherung zur Voraussetzung (VwGH vom 18.09.2013, Zl. 2009/13/0207). Erfolge die Kündigung bzw. die Auflösung des Dienstverhältnisses aus wirtschaftlichen Gründen, stehe eine Wiedereinstellungszusage der formalen Auflösung des Dienstverhältnisses – bei Erfüllung der anderen Voraussetzungen – nicht entgegen (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, Kommentar, Rz 42 zu § 67; Jakom, EStG, Rz 9 zu § 67 mwN).

Die begünstigte Versteuerung der gesetzlichen Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 stehe nach Auffassung der Bf und nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann nicht zu, wenn ein einheitliches, fortgesetztes (und kein neues) Dienstverhältnis vorliege. Dies wäre anzunehmen, wenn

- eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen worden sei (VwGH vom 25.05.1998, Zl. 87/13/0178; vom 25.01.1989, Zl. 87/13/0117; vom 25.03.1993, Zl. 90/13/0068) und

- die Beendigung des früheren Dienstverhältnisses ausschließlich
- zum Zweck der begünstigten Auszahlung der Abfertigung erfolgt und
- nicht auch durch erhebliche wirtschaftliche Gründe bedingt sei

(*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, Kommentar, Rz 43).

Hätten somit erhebliche wirtschaftliche Gründe zur Auflösung des ersten Dienstverhältnisses geführt, stehe nach Auffassung der Bf eine (allfällige) Wiedereinstellungszusage der begünstigten Versteuerung der gesetzlichen Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 nicht entgegen (Jakom, EStG, Rz 9 zu § 67).

Werde das bisherige Dienstverhältnis formal beendet und anschließend ein neues Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderten Entlohnung begonnen, sei die gesetzliche Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der begünstigten Versteuerung ist nach der Verwaltungspraxis (LStR 2002, Rz 1070) eine Reduktion der Bezüge um mindestens 25% sowie, dass das neue Dienstverhältnis den Regelungen des BMSVG unterliege.

Beim Vergleich, ob eine wesentliche Reduktion der Bezüge vom ersten zum zweiten Dienstverhältnis vorliege, sei nach der ständigen Rechtsprechung des UFS vom Gesamteinkommen (Grundgehalt inklusive verpflichtender oder vereinbarter Zusatzentlohnungen wie Provisionen, Prämien, Überstunden) auszugehen (vgl. ua. BFG vom 02.09.2014, GZ. RV/2100356/2008; UFS vom 19.12.2007, GZ. RV/2640-W/02). Es sei festzuhalten, dass die von der Finanzverwaltung geforderte Bezugsreduktion iHV mindestens 25% nach Literaturmeinung gesetzlich nicht gedeckt sei (Jakom, EStG, Rz 9 zu § 67). Für die

Inanspruchnahme der Begünstigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 sei es bei Änderungskündigungen schädlich, wenn das Dienstverhältnis im Wesentlichen unverändert fortgesetzt werde. Maßgebliche Beurteilungskriterien dafür seien Reduktionen der Arbeitszeit, des Arbeitsumfangs sowie Änderungen des Aufgaben- und Verantwortungsfeldes (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, Kommentar, Rz 44 mwN). Ebenso könne eine Erhöhung der Arbeitszeit eine wesentliche Veränderung des Dienstverhältnisses darstellen (LStR 2002, Rz 11070).

Auf Basis der Judikatur und nach Auffassung der Bf müssten für die Begünstigung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 somit folgende Kriterien vorliegen:

- Es müsse ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf die ausbezahlte Abfertigung bestehen und eine formale Auflösung des Dienstverhältnisses erfolgen.
- Es dürfe kein einheitliches, fortgesetztes Dienstverhältnis vorliegen:
 - Somit keine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses im Hinblick zB auf Arbeitszeit, Arbeitsumfang sowie das Aufgaben- und Verwendungsfeld und
 - die Beendigung des früheren Dienstverhältnisses sei nicht ausschließlich zum Zweck der begünstigten Auszahlung der Abfertigung erfolgt und sei somit durch erhebliche wirtschaftliche Gründe bedingt gewesen.

- Bei einer Änderungskündigung bedürfe es weiters einer wesentlich verminderten Entlohnung. Die Inanspruchnahme der Begünstigung gemäß § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 für freiwillig ausbezahlte Abfertigungen setze (lediglich) die formale Auflösung des Dienstverhältnisses voraus (LStR 2002, Rz 1084 mit Verweis auf LStR 2002, Rz 1070a; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, Kommentar, Rz 71 zu § 67, mit Verweis auf VwGH vom 26.07.1995, Zl. 92/15/0104). Der Dienstnehmer sei am 01.10.1988 angestellt worden und sei ab diesem Zeitpunkt durchgehend in einem aufrechten Dienstverhältnis (zur Bf bzw. deren Rechtsvorgängern) gestanden. Im Zeitpunkt der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses habe der Dienstnehmer daher gemäß § 23 Abs. 1 AngG aufgrund von mehr als 25 Dienstjahren einen Anspruch auf eine Abfertigung in Höhe des 12-fachen des monatlichen Entgelts gehabt. Die formale Auflösung des Dienstverhältnisses des Dienstnehmers mit der Bf sei einvernehmlich zum 30.06.2015 erfolgt (Anlage ./2). Die Abmeldung des Dienstnehmers bei der Sozialversicherung sei von der Bf am 22.06.2015 durchgeführt worden (Anlage ./3). Sämtliche aufgrund der Beendigung des Dienstverhältnisses angefallenen Entgeltansprüche (bspw. Urlaubersatzleistungen) seien zur Gänze ausbezahlt worden. Die Inanspruchnahme der begünstigten Besteuerung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 für die gesetzliche Abfertigung sowie gemäß § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 für die freiwillige Abfertigung sei vor diesem Hintergrund daher zu Recht erfolgt.

Am 01.05.2010 sei der Dienstnehmer in seiner Funktion als Leitender Redakteur für die Bereiche „Europa, Europäische Union; Nato“ von der Bf als Korrespondent nach Brüssel entsendet worden. Für die Ausübung dieser Tätigkeit sei ihm gemäß den vertraglichen Vereinbarungen das von der Bf angemietete Büro in Brüssel mit allen technischen

Ausstattungen zur Verfügung gestanden. Der Dienstnehmer habe diese Tätigkeit daher ausschließlich in Brüssel ausgeübt.

Zwischen dem Dienstnehmer und der Bf sei vereinbart worden, dass der Dienstnehmer ab 01.10.2015 als Redakteur bei der Bf angestellt werde. Schwerpunktmäßig werde er seitdem für den Bereich Außenpolitik eingesetzt. Weiters sei vertraglich geregelt, dass der Dienstnehmer im Rahmen seiner Dienstverpflichtung sowohl für andere Ressorts und Verlagsprodukte der Bf eingesetzt werde als auch für redaktionelle Dienstleistungen, welche die Bf für Dritte erbringe (im Detail siehe Anlage ./4). Ab dem 01.10.2015 sei somit auch der Aufgaben- und Verantwortungsbereich des Dienstnehmers, verglichen mit dem ersten Dienstverhältnis, geändert worden. Er sei somit nicht mehr nur ausschließlich für die Bf als Leitender Redakteur für die „Bereiche Europa, Europäische Union; Nato“ tätig gewesen. Der Arbeitsort des Dienstnehmers sei nach Beginn des neuen Dienstverhältnisses, im Unterschied zum vorangegangenen Dienstverhältnis, nicht mehr in Brüssel gewesen. Der Dienstnehmer habe diese Tätigkeit (zunächst) ausschließlich in Wien ausgeübt. Die Ausübung der Tätigkeit in Wien habe dazu geführt, dass der direkte Kontakt des Dienstnehmers zu den relevanten Entscheidungsträgern in Brüssel wesentlich erschwert worden sei. Dies habe zur Konsequenz gehabt, dass der Dienstnehmer - verglichen mit dem vorangegangenen Dienstverhältnis - eine wesentlich höhere Reisebereitschaft zeigen habe müssen. Termine, die unumgänglich in Brüssel oder Straßburg absolviert hätten werden müssen, hätten – entgegen dem ersten Dienstverhältnis - längerfristig geplant und dafür entsprechend Reisezeiten in Anspruch genommen werden müssen.

Verglichen mit dem Dienstverhältnis bis zum 30.06.2015 sei es im Rahmen der Neuanstellung zum 01.10.2015 somit sowohl zu einer Änderung in der Arbeitsorganisation als auch des Aufgaben- und Verantwortungsbereichs gekommen. Festzuhalten sei weiters, dass das Dienstverhältnis auch zeitlich gesehen nicht unmittelbar fortgesetzt worden sei. Zwischen Beendigung des alten Dienstverhältnisses am 30.06.2015 und Beginn des neuen Dienstverhältnisses am 01.10.2015 lägen drei Monate. Aus den dargelegten Gründen könne daher nicht von einer unmittelbaren, im Wesentlichen unveränderten Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses gesprochen werden.

Die Auflösung des Dienstverhältnisses zum 30.06.2015 habe wirtschaftliche Gründe gehabt: Die Unternehmensgruppe, zu der auch die Bf gehöre, habe ab 2012 wesentliche Verluste verzeichnet, sodass Restrukturierungs- und Einsparungsmaßnahmen gesetzt worden seien. Da sich im Zuge der Budgetplanung für 2015 abgezeichnet habe, dass bereits gesetzte Maßnahmen (zB Sozialplan 03/2014) nicht ausreichen würden und da der Aufwand nahezu ausschließlich aus Personalkosten bestanden habe, seien Einsparungen nur durch einen weiteren Personalabbau möglich gewesen. Aus diesem Grund seien ua. mit dem Dienstnehmer im Herbst 2014 Gespräche über eine einvernehmliche Auflösung seines Dienstverhältnisses aufgenommen worden, die dann zu der Vereinbarung vom 15.01.2015 geführt hätten.

Werde das bisherige Dienstverhältnis formal beendet und anschließend ein neues Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderten Entlohnung begonnen, sei die gesetzliche

Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern (LStR 2002 Rz 1070). Beim Vergleich, ob eine wesentliche Reduktion der Entlohnung vorliege, sei vom Gesamteinkommen (Grundgehalt inklusive verpflichtender oder vereinbarter Zusatzentlohnungen wie Provisionen, Prämien, Überstunden) und somit von den Bruttobezügen auszugehen (BFG vom 02.09.2014, GZ. RV/2100356/2008; UFS vom 19.12.2007, GZ. RV/2640-W/02). Auch im Bericht (vom 15.04.2021) sei unter Verweis auf die entsprechende Rechtsprechung ausgeführt worden, dass für den Vergleich, ob eine wesentliche Bezugsreduktion erfolgt sei, vom Gesamteinkommen, also vom Grundgehalt inklusive Sachbezügen, verpflichtender oder vereinbarter Zusatzentlohnungen (zB Prämien, Provisionen) auszugehen sei. Verglichen mit den Bruttobezügen der letzten zwölf Monate vor der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses, seien bei der zum 01.10.2015 erfolgten Neuanstellung die Bruttobezüge um 33,12% und somit wesentlich reduziert worden. Die Aussage der belangten Behörde, wonach sich die Entlohnung „lediglich geringfügig“ geändert habe, könne daher vor diesem Hintergrund nicht nachvollzogen werden.

Wie bereits ausgeführt worden sei, habe der Dienstnehmer ab Neueinstellung zum 01.10.2015 seine Tätigkeit nicht mehr in Brüssel, sondern in Wien ausgeübt. Darüber hinaus sei er ab diesem Zeitpunkt auch für andere Ressorts und Verlagsprodukte eingesetzt worden sowie für redaktionelle Dienstleistungen, welche die Bf für Dritte erbringe. Es sei somit sowohl zu einer Änderung des Arbeitsortes als auch zu einer teilweisen Änderung des Aufgaben- und Verantwortungsfeldes gekommen.

Weiters sei dem Dienstnehmer im Rahmen seines Dienstverhältnisses bis zum 30.06.2015 für geleistete Sonn- und Feiertagsdienste - neben einer monetären Abgeltung – eine entsprechende Abgeltung in Zeit gewährt worden. Im Durchschnitt seien dem Dienstnehmer in diesem Zusammenhang drei Tage pro Monat an zusätzlichen freien Tagen gewährt worden. Diese Abgeltung in Freizeit erfolge im Rahmen des Dienstverhältnisses ab dem 01.10.2015 nicht mehr. Der Dienstnehmer habe daher im Rahmen des neuen Dienstverhältnisses auf freie Tage im Ausmaß von rund 36 Tagen pro Jahr verzichten müssen, was in etwa einem Jahresurlaub von ihm entspräche. Effektiv gesehen, sei es daher neben der Reduktion der Bezüge auch zu einer Erhöhung der Arbeitszeit gekommen. Eine solche Erhöhung im Ausmaß von rund 36 Arbeitstagen stelle eine wesentliche Änderung des neuen Dienstverhältnisses, verglichen mit dem alten Dienstverhältnis, dar (vgl. LStR 2002 Rz 11070). Nehme man eine monetäre Bewertung des Wegfalls der freien Tage vor, habe der Dienstnehmer - ausgehend von rund 22 Arbeitstagen pro Monat – im Rahmen seines neuen Dienstverhältnisses auch noch eine Reduktion seiner Bezüge im Ausmaß von rund des Eineinhalbfachen ($36/22 = 1,63$) eines Monatsbezuges hinnehmen müssen. Diese Reduktion sei zusätzlich zur bereits dargestellten Gehaltsreduktion angefallen. Es könne daher nicht von einer im Wesentlichen unveränderten Fortführung seines Dienstverhältnisses ab dem 01.10.2015 ausgegangen werden.

Die Auszahlung sämtlicher, bei formeller Auflösung eines Dienstverhältnisses geforderter Ansprüche und somit auch der Urlaubersatzleistung, habe zur Konsequenz gehabt, dass bis zum 27.10.2015 ein Entgeltanspruch und somit eine Pflichtversicherung hinsichtlich des zum

30.06.2015 einvernehmlich aufgelösten Dienstverhältnisses bestanden habe. Den Umstand der durchgehenden Pflichtversicherung habe das Finanzamt im Hinblick auf die Bestimmungen des § 67 Abs. 3 EStG 1988 und des § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 als begünstigungsschädlich gewertet, weil sich nach Ansicht des Finanzamtes daraus ergäbe, dass im Zeitpunkt der einvernehmlichen Lösung eine mehr oder weniger unveränderte Fortführung des Dienstverhältnisses vereinbart worden sei (Bericht vom 15.04.2021, Seite 5). Das Finanzamt verkenne in diesem Zusammenhang jedoch, dass auch in jenen Fällen, in denen der Entgeltanspruch des alten Dienstverhältnisses über den Beginn des neuen Dienstverhältnisses hinausgehe, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 anhand der von Rechtsprechung, Literatur und Finanzverwaltung entwickelten Kriterien zu prüfen seien (UFS vom 15.06.2007, GZ. RV/0395-K/05). Die Auszahlung sämtlicher Ansprüche, wie sie bei formaler Auflösung des Dienstverhältnisses gefordert werde - und somit auch die Auszahlung der Urlaubersatzleistung -, habe gerade zur Konsequenz, dass die Pflichtversicherung bei Fälligkeit einer Ersatzleistung verlängert werde. Die Abmeldung von der Sozialversicherung erfolge somit in derartigen Fällen nicht mit Ende des Dienstverhältnisses, sondern mit Ende der durch die Ersatzleistung gedeckten Tage. Das ändert jedoch nichts daran, dass sämtliche Voraussetzungen einer formalen Auflösung gegeben seien. Nach der stRsp des BFG sei es nämlich einerseits unerheblich, ob das neue Dienstverhältnis unmittelbar am Tag nach Beendigung des alten Dienstverhältnisses beginne, oder ob durch die Auszahlung sämtlicher Entgeltansprüche das Pflichtversicherungsverhältnis des alten Dienstverhältnisses über den Beginn des neuen Dienstverhältnisses hinaus andauere (UFS vom 15.06.2007, GZ. RV/0395-K/05). Auch in diesen Fällen bestehe eine durchgehende Pflichtversicherung und sei die rechtmäßige Inanspruchnahme der Begünstigungsvorschrift des § 67 Abs. 3 EStG 1988 und des § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 an den allgemeinen Kriterien zu prüfen (BFG vom 08.07.2020, GZ. RV/2100578/2018; vom 02.02.2014, GZ. RV/2100356/2008; UFS vom 19.12.2007, GZ. RV/2640W/02).

Zusammenfassung: Auf Basis der von der Judikatur zu § 67 Abs. 3 EStG 1988 bzw § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 entwickelten Kriterien stehe im ggstdl. Fall die Begünstigung für die ausbezahlten Abfertigungen zu:

- Das Dienstverhältnis sei formell beendet worden und der Dienstnehmer habe einen arbeitsrechtlichen Anspruch auf die (beiden) Abfertigungszahlungen gehabt.
- Es habe kein einheitliches, fortgesetztes Dienstverhältnis vorgelegen:
 - Das neue Dienstverhältnis unterscheide sich vom alten dadurch, dass die Tätigkeit nunmehr in Wien ausgeübt werde, durch den Wegfall von rund 36 freien Tagen im Jahr sowie durch den (möglichen) Einsatz des Dienstnehmers für andere Ressorts und Verlagsprodukte deutlich in Bezug auf Arbeitszeit, Arbeitsumfang sowie das Aufgaben- und Verantwortungsfeld und
 - die einvernehmliche Auflösung sei unstrittig Teil von weitreichenden Restrukturierungs- und Einsparungsmaßnahmen bei der Bf gewesen.
- Im neuen Dienstverhältnis sei ein wesentlich geringeres Gesamteinkommen vorgesehen.

Weiters habe der Dienstnehmer auf rund 36 Tage Urlaub im Jahr (keine Abgeltung mehr von geleisteten Sonn- und Feiertagsdiensten) verzichtet.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 19.12.2022** hat das Finanzamt die Beschwerde abgewiesen und diese Entscheidung (zusammengefasst) wie folgt begründet: Im Zusammenhang mit einer Änderungskündigung sei nach den LStR 2002 (Rz 1070ff) eine Abfertigung dann begünstigt (§ 67 Abs. 3 EStG 1988) zu versteuern, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen würden:

- Beendigung des Dienstverhältnisses (Kündigung oder einvernehmliche Auflösung) UND
- Abrechnung und Auszahlung aller aus der Beendigung des Dienstverhältnisses resultierenden Ansprüche (inklusive offener Urlaubsansprüche etc.) UND
- Abschluss eines neuen Dienstverhältnisses mit einer wesentlich verminderten Entlohnung (dauerhafte Bezugsreduktion um zumindest 25 %) UND
- Wechsel in das Abfertigungssystem des BMSVG für das neue Dienstverhältnis UND
- Abmeldung (Alt-Dienstverhältnis) und Anmeldung (Neu-Dienstverhältnis) bei der GKK bzw. bei der ÖGK.

Vor diesem Hintergrund sei im ggstdl. Fall eine begünstigte Versteuerung der Abfertigungen nicht möglich, weil lediglich eine geringfügige Gehaltsreduktion (brutto € 8.069,00 zu € 7.526,29 = Änderung iHv ca 7%) erfolgt sei, die Tätigkeit im Wesentlichen unverändert fortgeführt worden sei und weil zudem feststehe, dass eine Wiedereinstellungszusage zu unveränderten Bedingungen bereits im Zuge der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses (sowohl Auflösung als auch Wiedereinstellungszusage: vom 15.06.2015) erfolgt sei.

In ihrem **Vorlageantrag vom 23. Jänner 2023** hat die Bf (nur) auf ihr Beschwerdevorbringen verwiesen und dazu ausgeführt, dass sie dieses vollumfänglich aufrechterhalte.

In der an das BFG gerichteten **E-Mail vom 21.12.2023** hat die Bf mitgeteilt, dass der Dienstnehmer während der dreimonatigen Unterbrechung (07-09/2015) von allen (IT-)Systemen der Bf ausgeschlossen gewesen sei und in diesem Zeitraum auch keinen Zugriff auf seinen E-Mail Account gehabt habe.

In seinem an das Finanzamt gerichteten **Vorhalt vom 16.01.2024** hat das **BFG** (unter Bezugnahme auf die einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) seinen Rechtsstandpunkt (zusammengefasst) wie folgt dargelegt: Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungsvorschrift des § 67 Abs. 3 EStG 1988 sei, dass ein entsprechender arbeitsrechtlicher Abfertigungsanspruch vorliege (VwGH vom 18.09.2013, Zl. 2010/13/0138). Sozialversicherungsrechtliche Bestimmungen seien für die Beurteilung der Frage, ob die Begünstigungsvorschrift des § 67 Abs. 3 EStG 1988 anzuwenden sei, hingegen nicht von Relevanz, sodass dem Umstand, dass durch die Auszahlung der Urlaubersatzleistung eine durchgehende Pflichtversicherung vorgelegen habe, keine entscheidungswesentliche

Bedeutung zukomme.

In seiner zu § 23 Abs. 1 AngG ergangenen Entscheidung vom 19.03.2003, 9 ObA 21/03h, habe der Oberste Gerichtshof ausgeführt, dass dann, wenn zwischen zwei (aufeinanderfolgenden) Dienstverhältnissen ein Zeitraum von 25 Tagen liege, nicht mehr von einem „ununterbrochen“ dauernden Dienstverhältnis gesprochen werden könne. Im ggstdl. Fall würde zwischen der Beendigung des früheren Dienstverhältnisses (am 30.06.2015) und dem Beginn des neuen Dienstverhältnisses (am 01.10.2015) ein Zeitraum von drei Monaten liegen, sodass kein ununterbrochen dauerndes Dienstverhältnis vorliege und die (arbeitsrechtlichen) Abfertigungsansprüche daher zu Recht geltend gemacht worden seien.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien immer dann, wenn zwei unmittelbar aneinander anschließende Dienstverhältnisse zusammentreffen würden und bei Beendigung des früheren Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet oder geltend gemacht worden sei, ein beendetes Dienstverhältnis und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen (VwGH vom 07.02.1990, Zl. 89/13/0033; vom 25.05.1988, Zl. 87/13/0178). Das gelte nach ho. Auffassung umso mehr, wenn – wie das hier der Fall sei – das frühere und das neu eingegangene Dienstverhältnis nicht unmittelbar aufeinandertreffen würden, sodass hinsichtlich der (begünstigten) Versteuerung der beiden Abfertigungen nach ho. Auffassung keine Bedenken bestünden.

In seinem **Schriftsatz vom 23.02.2024** hat das **Finanzamt** dazu (zusammengefasst) wie folgt Stellung genommen: Aus steuerlicher Sicht sei im ggstdl. Fall von einem durchgehenden Dienstverhältnis auszugehen. Die Tätigkeit des mit Dienstvertrag vom 18.08.1988 als „Redakteur“ angestellten Dienstnehmers habe sich (einschließlich der ab 01.10.2015 erfolgten Weiterbeschäftigung) über die Jahre hinweg nicht verändert. Sämtliche Ansprüche seien auch im „neuen“ Dienstvertrag weitergeführt worden. Sowohl im „alten“ als auch im „neuen“ Anstellungsvertrag werde über eine entsprechende Entsendung nach Brüssel abgesprochen. Diese Entsendung sei im „alten“ Dienstverhältnis nicht bei Dienstantritt im Jahr 1988, sondern erst durch gesonderte Vereinbarung vom 12.04.2010 vereinbart worden. Schon in der damaligen Entsendevereinbarung werde die Tätigkeit des Dienstnehmers als „Leitender Redakteur für die Bereiche Europa, Europäische Union; Nato“ beschrieben. Eben diese Beschreibung finde sich auch im „neuen“ Dienstvertrag vom 01.10.2015. Auch im „neuen“ Dienstvertrag befänden sich Aussagen zu einer erneuten Entsendung nach Brüssel. Die Abgabenbehörde könne somit aus den vermeintlichen Änderungen des Aufgabengebietes oder entsprechenden Entsendevereinbarungen keine wesentlichen Änderungen der Beschäftigung ableiten. Die von der Bf vorgebrachten Punkte, wonach die einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses einen Teil von weitreichenden Restrukturierungsmaßnahmen darstelle, sei entgegenzuhalten, dass sich die Entgeltshöhe nur marginal verändert habe (ca. 7 %) und darüber hinausgehend keine weiteren Einsparungen erkennbar seien.

Wenn nun das BFG davon ausgehe, dass es sich sehr wohl um zwei getrennt voneinander zu beurteilende Dienstverhältnisse handle, da zum einen der OGH ab einer Unterbrechung von 25

Tagen bereits nicht mehr von einem "ununterbrochenen" Dienstverhältnis ausgehe (OGH vom 19.03.2003 9 ObA 21/03h) und zum anderen der VwGH es als notwendig sehe, dass die Dienstverhältnisse unmittelbar aneinander gereiht sein müssten um von einem einheitlichen Dienstverhältnis ausgehen zu können (VwGH vom 18.09.2013, Zl. 2009/13/0207), könne seitens der Abgabenbehörde entgegnet werden, dass die bloße arbeitsrechtliche Betrachtung von Sachverhalten für die Auslegung von steuerlichen Begünstigungen oftmals nicht dem historischen Willen des Gesetzgebers entspreche. So habe der VwGH im Erkenntnis vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0037, Folgendes ausgeführt: *„Voraussetzung der Anwendung der Begünstigungsvorschrift des § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist das Vorliegen einer ‚Abfertigung‘. Nach der Bestimmung ist darunter ‚die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften, Dienstordnungen von Gebietskörperschaften, aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst-(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts, eines Kollektivvertrages oder der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist‘. Mit der Wortfolge ‚Entschädigung durch den Arbeitgeber...‘, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften ... zu leisten ist‘ wird grundsätzlich auch für steuerliche Zwecke an die zivilgerichtlichen Vorschriften angeknüpft. Allerdings findet diese Anknüpfung dort ihre Grenzen, wo die Regelungen des Zivilrechts und der dazu ergangenen zivilgerichtlichen Rechtsprechung, die den Schutz der Dienstnehmer vor Augen haben und kurzfristige Entgeltsänderungen vor Auflösung des Dienstverhältnisses daher vor diesem rechtlichen Hintergrund prüfen, einen weitergehenden Normzweck als § 67 Abs. 3 EStG 1988 verfolgen. ...“*

In dieser Entscheidung habe der VwGH klargestellt, dass die rein arbeitsrechtliche Beurteilung NICHT uneingeschränkt auf ertragsteuerliche Regelungen übertragen werden könne. Sohin sei auch in diesem Fall auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht rein auf die arbeitsrechtlichen Bestimmungen Bezugzunehmen. Die einvernehmliche Auflösung des Dienstvertrages habe nach Ansicht der Abgabenbehörde allein nur den Zweck verfolgt, die Abfertigung vor dem (in der Zukunft liegenden) eigentlichen Ende des Dienstverhältnisses (begünstigt) zur Auszahlung zu bringen. Ein positiver Nebeneffekt im Rahmen von vermeintlichen Restrukturierungen aus Sicht der Bf sei natürlich auch die bilanzielle Auflösung der entsprechenden Rückstellung gewesen. Im Sinn der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei der Dienstnehmer durchgehend in einem (sozialversicherungsrechtlichen) Dienstverhältnis gewesen. Auch aus Sicht des Dienstnehmers habe - aufgrund der Weiterversicherung (Auszahlung Urlaubersatzleistung) – während der „Auszeit“ ein durchgehendes Dienstverhältnis bestanden. Hinsichtlich der Tätigkeit des Dienstnehmers ab 01.10.2015 ergäbe sich für die Abgabenbehörde im Vergleich zur bisherigen Beschäftigung keine für die Auszahlung einer Abfertigung wesentliche Änderung. Beschäftigungsausmaß, Tätigkeit, kollektivvertragliche Grundeinstufung und Überzahlung seien im Wesentlichen unverändert geblieben. Würde das BFG im ggstdl. Fall zu dem Ergebnis gelangen, dass zwei getrennte Dienstverhältnisse vorlägen, wäre es in Hinkunft zu jeder Zeit möglich zu einer steuerlich

begünstigten Abfertigung zu gelangen, in dem neben einer formalen Beendigung des Dienstverhältnisses einfach eine arbeitsrechtliche Unterbrechung von mindestens 25 Tagen eingehalten werde und die Lücke zwischen den vermeintlich getrennten Dienstverhältnissen mittels angesparten Urlaubs o.ä. durch die Auszahlung einer Urlaubersatzleistung überbrückt werde. Aufgrund der bereits im Rahmen der Auflösung vereinbarten „Wiederbeschäftigung“ bzw. vielmehr der vereinbarten Weiterbeschäftigung, sei der Dienstnehmer zu keiner Zeit tatsächlich ohne „Beschäftigung“ bzw. außerhalb eines Dienstverhältnisses gewesen. Wie der VwGH in ständiger Judikatur ausführe, sei Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung einer gesetzlichen Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Abfertigung und die Auflösung des Dienstverhältnisses. Würden zwei unmittelbar aneinander anschließende Dienstverhältnisse zusammentreffen und sei bei Beendigung des früheren Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet oder geltend gemacht worden, dann seien ein beendetes Dienstverhältnis und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Eine andere Beurteilung sei nach der Judikatur dort angebracht, wo die unmittelbare, im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt worden sei (vgl. VwGH vom 18.09.2013, Zl. 2010/13/0138, und 2009/13/0207, jeweils mwN). Dass im ggstdl. Fall die im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen und vom Arbeitgeber zugesagt worden sei, liege aufgrund der Vereinbarungen vom 15.01.2015 und vom 09.03.2015, somit noch während des noch bestehenden ersten Dienstverhältnisses, unstrittig vor. Die nur geringfügige Änderung der Entlohnung, die Anrechnung sämtlicher Vordienstzeiten, die Vereinbarung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten zum Quartal, der Verzicht auf eine Kündigung bis 30.09.2017 und die Vereinbarung eines Urlaubsanspruches von 35 Arbeitstagen würden ebenfalls auf eine im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses hindeuten. Nach Ansicht des Finanzamtes liege auch eine „unmittelbare“ Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses vor. Wie bereits ausgeführt worden sei, sei für steuerliche Belange nicht ausschließlich auf zivilrechtliche (arbeitsrechtliche) Vereinbarungen abzustellen. Dies sei Teil der im Steuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Im ggstdl. Fall sei das erste Dienstverhältnis mit 30.06.2015 beendet und für den Zeitraum vom 01.07.2015 bis 27.10.2015 der noch offene Urlaubsanspruch im Rahmen einer Urlaubersatzleistung abgerechnet worden, ab 01.10.2015 habe das nachfolgende Dienstverhältnis begonnen. Dieser Sachverhalt sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anders zu beurteilen, als wenn der Dienstnehmer seinen Urlaub in einem aufrechten Dienstverhältnis konsumiert hätte. Ansonsten hätten es Arbeitgeber und Arbeitnehmer in der Hand, durch Beendigung des Dienstverhältnisses mit Auszahlung einer Urlaubersatzleistung eine begünstigte Besteuerung der vorzeitig ausbezahlten Abfertigung herbeiführen zu können. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise könne es daher keinen Unterschied machen, ob der Dienstnehmer zwischen den beiden Dienstverhältnissen eine Urlaubersatzleistung ausbezahlt erhalte, oder ob er - wie in einem durchgehenden Dienstverhältnis - den Urlaub in dieser Zeit

in „natura“ konsumiere, wenn – wie das auch hier der Fall sei – eine im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt worden sei. Nach Ansicht der Behörde könne es daher nicht sein, dass nur die (formale) einvernehmliche Beendigung des Dienstverhältnisses eine begünstigte Besteuerung der Abfertigungszahlung bewirke. Im Übrigen deute auch die einvernehmliche Beendigung des Dienstverhältnisses unter „Umgehung“ der langen Kündigungsfristen darauf hin, dass es entsprechende Vereinbarungen und Absprachen gegeben habe. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei im ggstdl. Fall daher von einem durchgehenden Dienstverhältnis auszugehen. Das Dienstverhältnis sei nur zur begünstigten Auszahlung der Abfertigung einvernehmlich beendet worden.

Ein Abstellen rein auf arbeitsrechtliche Belange – einvernehmliche Beendigung des Dienstverhältnisses und eine Unterbrechung von mehr als 25 Tagen zwischen dem ersten und dem zweiten Dienstverhältnis – greife aus Sicht der Behörde für die steuerliche Beurteilung daher zu kurz. Damit könnten Arbeitgeber und Arbeitnehmer bei offenen Urlaubsansprüchen, die zu einer Verlängerung der Versicherungszeit von mehr als 25 Tagen führen würden, immer eine begünstigte Besteuerung einer Abfertigung durch einvernehmliche Beendigung des Dienstverhältnisses herbeiführen, obwohl das Dienstverhältnis im Anschluss im Wesentlichen unverändert fortgesetzt werde.

Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung einer gesetzlichen Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 sei, dass ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Abfertigung und die Auflösung des Dienstverhältnisses vorliegen müssten (vgl. VwGH vom 18.09.2013, Zl. 2010/13/0138). In diesem Zusammenhang sei zu beachten, dass gemäß § 46 Abs. 3 BMSVG die Abfertigungsregelungen nach dem Angestelltengesetz weiter gelten, wenn nach dem 31. Dezember 2002 auf Grund von Wiedereinstellungszusagen oder Wiedereinstellungsvereinbarungen unterbrochene Arbeitsverhältnisse unter Anrechnung von Vordienstzeiten bei dem selben Arbeitgeber fortgesetzt werden oder unterbrochene Arbeitsverhältnisse unter Anrechnung von Vordienstzeiten bei dem selben Arbeitgeber fortgesetzt werden und durch eine am 1. Juli 2002 anwendbare Bestimmung in einem Kollektivvertrag die Anrechnung von Vordienstzeiten für die Abfertigung festgesetzt werde, es sei denn, es liege eine Vereinbarung im Sinne des § 47 Abs. 1 leg. cit. vor. Nachdem eine Vereinbarung gemäß § 47 Abs. 1 leg. cit nicht vorliege, sei im ggstdl. Fall auch aus arbeitsrechtlicher Sicht kein Anspruch auf Auszahlung der Abfertigung gegeben. Selbst wenn eine derartige Vereinbarung vorliegen würde, wäre der Auszahlungsanspruch nicht gegeben – der Anspruch würde bis zur endgültigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses „ruhen“. Zusammenfassend könne somit festgehalten werden, dass die Abgabenbehörde an den getroffenen Feststellungen und der daraus resultierenden abgabenrechtlichen Würdigung weiter festhalte und in Ermangelung der Voraussetzungen für eine begünstigte Abfertigungsbesteuerung die Abweisung der Beschwerde beantrage.

Mit **ho. Schriftsatz vom 18.06.2024** wurden der Bf sowohl der ho. Vorhalt vom 16.01.2024 als auch die Stellungnahme des Finanzamtes vom 24.02.2024 übermittelt.

In der am **25.02.2026** durchgeführten **mündlichen Verhandlung** haben die Bf und die Abgabenbehörde auf ihr bisheriges Vorbringen verwiesen. Die Abgabenbehörde hat ergänzend dazu (noch) ausgeführt, dass der Dienstnehmer nach 25 Jahren den vollen Abfertigungsanspruch gehabt habe und dass offensichtlich (mutmaßlich) aus diesem Grund die Beendigung des Dienstverhältnisses erfolgt sei. Damit sei auch das Risiko, die Abfertigung „alt“ zu verlieren (wegen Selbstkündigung oder wegen Entlassung) vermieden und die Abfertigung früher in Anspruch genommen worden. Dem hat die Bf entgegengehalten, dass es durch jährliche Gehaltsindexierungen und Quinquennien dennoch zu einer höheren Abfertigungszahlung gekommen wäre.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im ggstdl. Fall liegt folgender Sachverhalt vor:

Die Bf und der Dienstnehmer haben das am 01.09.1988 (mit einer Rechtsvorgängerin der Bf) abgeschlossene Dienstverhältnis mit 30.06.2015 einvernehmlich aufgelöst (Vereinbarung vom 15.01.2015) und der Dienstnehmer wurde von der Sozialversicherung abgemeldet (Bestätigung der ÖGK über die am 22.06.2015 eingelangte Meldung). Im Juni 2015 hat die Bf an den Dienstnehmer eine gesetzliche Abfertigung in Höhe von € 200.926,08 und eine freiwillige Abfertigung in Höhe von € 12.000,00 ausbezahlt und beide Abfertigungen mit 6% versteuert (Lohnkonto 2015). Vom 01.07.2015-27.10.2015 hat die Bf an den Dienstnehmer eine Urlaubersatzleistung ausbezahlt (Lohnkonto 2015). Im Zeitraum 07-09/2015 war der Dienstnehmer von allen (IT-)Systemen der Bf ausgeschlossen und hatte in diesem Zeitraum auch keinen Zugriff auf seinen E-Mail Account (E-Mail der Bf vom 21.12.2023). In weiterer Folge, nämlich beginnend mit 01.10.2015, haben die Bf und der Dienstnehmer wiederum ein Dienstverhältnis abgeschlossen (Vereinbarung vom 09.03.2015) und den Dienstnehmer (wiederum) zur Sozialversicherung angemeldet (Bestätigung der ÖGK über die am 18.09.2015 eingelangte Meldung).

Dieser Sachverhalt wird wie folgt beurteilt:

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist unter Abfertigung die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder

– der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

Gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, wie beispielsweise freiwillige Abfertigungen, unter den in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen und in dem dort genannten Ausmaß (ebenfalls) mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern.

Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung von Abfertigungszahlungen sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Abfertigung und die Auflösung des Dienstverhältnisses. Treffen zwei unmittelbar aneinander anschließende Dienstverhältnisse zusammen und wird bei Beendigung des früheren Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet und geltend gemacht, sind grundsätzlich ein beendetes und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Eine andere Beurteilung ist dort angebracht, wo die unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde (VwGH vom 07.02.1990, Zl. 89/13/0033; vom 25.03.1992, Zl. 90/13/0068; vom 18.09.2013, Zl. 2009/13/0207, mw Judikaturhinweisen; vom 18.09.2013, Zl. 2010/13/0138).

Die Bf und der Dienstnehmer haben das (am 01.09.1988 eingegangene) Dienstverhältnis mit 30.06.2015 (einvernehmlich) aufgelöst und damit ihre arbeitsvertraglichen Hauptpflichten, nämlich der Dienstnehmer seine Arbeitspflicht und die Bf (als Arbeitgeberin) ihre Entgeltspflicht, (unmissverständlich) für beendet erklärt. Nach dem 30.06.2015 war der Dienstnehmer von allen (IT-)Systemen der Bf ausgeschlossen und hatte auch keinen Zugriff auf seinen E-Mail Account. Der Dienstnehmer wurde von der Sozialversicherung abgemeldet und es wurden auch sämtliche beendigungskausalen Ansprüche (Abfertigungen, Urlaubersatzleistung) abgerechnet und ausbezahlt. Nach ho. Auffassung bestehen daher keine Zweifel daran, dass das (1988 abgeschlossene) Dienstverhältnis mit 30.06.2015 beendet wurde und dass (zu diesem Zeitpunkt) ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Auszahlung der beiden Abfertigungen (hier: nach dem Angestelltengesetz und aufgrund des Dienstvertrages) bestand.

Die Auszahlung der Urlaubersatzleistung hatte den Weiterbestand der Pflichtversicherung für die Zeit des Bezuges dieser Ersatzleistung (hier: bis zum 27.10.2015) zur Folge (§ 11 Abs. 2 zweiter Satz ASVG). Aus dem Weiterbestand dieser Pflichtversicherung hat das Finanzamt auf den Weiterbestand des Dienstverhältnisses geschlossen und die Beendigung desselbigen mit 30.06.2015 in Abrede gestellt.

Dazu ist vorweg auf das Erkenntnis vom 29.11.1984, Zl. 83/08/0083, zu verweisen, in dem der Verwaltungsgerichtshof klargestellt hat, dass nach § 11 ASVG zwischen dem Ende des Beschäftigungsverhältnisses, an das die Pflichtversicherung anknüpft, und dem Ende/Erlöschen dieser Pflichtversicherung zu unterscheiden ist und dass daher das Ende des

Beschäftigungsverhältnisses und das Erlöschen der Pflichtversicherung – im Regelfall – zwar zusammenfallen können, es aber nicht müssen. Der Auffassung des Finanzamtes, dass der Weiterbestand der Pflichtversicherung zwangsläufig auch den Weiterbestand des Dienstverhältnisses zur Folge haben müsse, kann daher nicht gefolgt werden. Dass die aus der Urlaubersatzleistung resultierende Pflichtversicherung in keinem Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis steht – weder mit dem am 30.06.2015 beendeten, noch mit dem am 01.10.2015 begonnen -, zeigt sich schon daran, dass diese am 27.10.2015 geendet hat. Im Erkenntnis vom 29.05.2013, Zl. 2010/16/0152, hat der Verwaltungsgerichtshof (unter Bezugnahme auf die einschlägige Literatur) zur Urlaubersatzleistung (§ 10 UrlG) Folgendes ausgeführt: Die Urlaubersatzleistung entsteht im Zeitpunkt der rechtlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Eine Verlängerung des Arbeitsverhältnisses tritt infolge eines Anspruchs auf Urlaubersatzleistung nicht ein. Bei der Urlaubersatzleistung handelt es sich um Bezüge, deren Grundlage in der Zeit des bestehenden Dienstverhältnisses liegt. Die Urlaubersatzleistung erweist sich als eine Art bereicherungsrechtlicher Ausgleich dafür, dass der Arbeitgeber insoweit Arbeitsleistungen des Arbeitnehmers im überproportionalen Ausmaß entgegengenommen hat, als bei „regulärer“ Abwicklung des Arbeitsverhältnisses der Arbeitgeber nur um die Anzahl der Urlaubstage verminderte Leistungen erhalten hätte. Bei der Urlaubersatzleistung handelt es sich somit um Geldleistungen, deren Entstehungsgrund seine Wurzel im aufrechten Dienstverhältnis hatte. Dass Ansprüche eines Dienstnehmers (wie beispielsweise Lohnnachzahlungen, Abrechnungen geleisteter Überstunden oder dergleichen oder etwa der Urlaubersatzanspruch) erst nach dem Ende des Dienstverhältnisses erfüllt werden, bedeutet nicht, dass der Dienstnehmer nach der Beendigung des Dienstverhältnisses wegen noch offener Ansprüche unselbständig erwerbstätig wäre. Da die Auszahlung einer Urlaubersatzleistung somit die Beendigung des Arbeitsverhältnisses voraussetzt, spricht – entgegen der vom Finanzamt vertretenen Auffassung – der Umstand, dass eine solche Ersatzleistung ausbezahlt wurde, klar für und nicht gegen die Beendigung des Dienstverhältnisses (zum 30.06.2015).

Auch mit seinen Ausführungen zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) vermag das Finanzamt nicht zu überzeugen.

Dieser Grundsatz dient den Feststellungen im Tatsachenbereich (*Stoll*, BAO, Seite 223), darf aber nicht dazu führen, die Besteuerung nicht nach dem tatsächlichen, sondern nach einem fingierten Geschehen vorzunehmen (*Stoll*, BAO, 227). Aus der Ausbezahlung einer Urlaubersatzleistung – so wie das Finanzamt – auf die Fortsetzung des (hier: mit 30.06.2015) beendeten Dienstverhältnisses zu schließen, würde bedeuten, dass mit der Urlaubersatzleistung nach dem 30.06.2015 erbrachte Arbeitsleistungen des Dienstnehmers abgegolten wurden. Das ist aber nicht der Fall. Die Urlaubersatzleistung dient – wie ausführlich dargelegt wurde - vielmehr der Abgeltung in der Zeit des (beendeten) Dienstverhältnisses erbrachter Leistungen des Dienstnehmers. Die Auffassung des Finanzamtes hätte daher eine (rechtlich nicht zulässige) Besteuerung nach einem fingierten Geschehen zur

Folge.

Bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) gilt ferner, dass, je deutlicher der Steuertatbestand an das Zivilrecht anknüpft, es umso deutlicher wird, dass dieser Tatbestand nicht „wirtschaftlich“ zu beurteilen ist (*Stoll*, BAO, Seite 230), sodass auch das vom Finanzamt in diesem Zusammenhang herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0037, nicht zu überzeugen vermag. Darin hat der Verwaltungsgerichtshof – ausgehend von der Wortfolge des § 67 Abs. 3 EStG 1988 – ausgeführt, dass bei der Interpretation des Begriffes „Abfertigung“ – auch für steuerliche Zwecke – grundsätzlich an die zivilrechtlichen Vorschriften anzuknüpfen ist, diese Anknüpfung jedoch dort ihre Grenzen findet, wo die vom Schutz des Arbeitnehmers geprägten zivilrechtlichen Vorschriften einen weitergehenden Normzweck verfolgen als § 67 Abs. 3 EStG 1988. Damit hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass – da das Zivilrecht/Arbeitsrecht einerseits und das Abgabenrecht andererseits unterschiedliche Normzwecke verfolgen – eine (rein) zivilrechtliche/arbeitsrechtliche Beurteilung nicht uneingeschränkt auf ertragsteuerliche Regelungen übertragen werden kann, es hier also nicht zwangsläufig zu einer Gleichschaltung zwischen Zivilrecht/Arbeitsrecht und Abgabenrecht kommen muss, aber er hat in diesem Erkenntnis auch klargestellt, dass – AUCH für steuerliche Zwecke – GRUNDSÄTZLICH an zivilrechtlich/arbeitsrechtliche Vorschriften anzuknüpfen ist. Aus diesem Erkenntnis den Schluss zu ziehen, dass bei der Interpretation abgabenrechtlicher Begriffe die Normen außerhalb des Abgabebereiches gelegener Rechtsgebiete, wie beispielsweise des Zivilrechtes/Arbeitsrechtes, auszublenden seien, wäre daher völlig verfehlt. Ganz im Gegenteil: Eine solche Anknüpfung hat GRUNDSÄTZLICH stattzufinden. Auch unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) bedeutet dies, dass im ggstdl. Fall nicht (nur) EIN (einheitliches/durchgehendes) Dienstverhältnis vorliegt, sondern dass ZWEI (ein mit 30.06.2015 beendetes und ein am 01.10.2015 begonnenes) Dienstverhältnisse – mit sämtlichen sich daraus ergebenden Konsequenzen – vorliegen.

Davon ausgehend, dass es sich bei dem 06/2015 beendeten und bei dem 10/2015 begonnen um ein einheitliches Dienstverhältnis handelt, hat das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 23.02.2024 unter Bezugnahme auf §§ 46, 47 des Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetzes (BMSVG) im ggstdl. Fall das Vorliegen eines (arbeitsrechtlichen) Abfertigungsanspruches in Abrede gestellt. Dazu ist Folgendes auszuführen:

Gemäß § 46 Abs. 1 BMSVG tritt dieses Bundesgesetz mit 1. Juli 2002 in Kraft und ist auf Arbeitsverhältnisse anzuwenden, deren vertraglich vereinbarter Beginn nach dem 31. Dezember 2002 liegt. Durch Verordnung des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit und des Bundesministers für Finanzen kann bei Vorliegen der organisatorischen Voraussetzungen bei den MV-Kassen und den Sozialversicherungsträgern die Einbeziehung von Arbeitsverhältnissen in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes auch hinsichtlich Abs. 2 bis 4 sowie der §§ 47 und 48 vorverlegt werden.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. gelten die Abfertigungsregelungen ua. nach dem Angestelltengesetz sowie kollektivvertragliche Abfertigungsbestimmungen weiter, wenn nach dem 31. Dezember 2002

1. auf Grund von Wiedereinstellungszusagen oder Wiedereinstellungsvereinbarungen unterbrochene Arbeitsverhältnisse unter Anrechnung von Vordienstzeiten bei dem selben Arbeitgeber fortgesetzt werden oder

...

3. unterbrochene Arbeitsverhältnisse unter Anrechnung von Vordienstzeiten bei dem selben Arbeitgeber fortgesetzt werden und durch eine am 1. Juli 2002 anwendbare Bestimmung in einem Kollektivvertrag die Anrechnung von Vordienstzeiten für die Abfertigung festgesetzt wird,

es sei denn, es liegt eine Vereinbarung im Sinne des § 47 Abs. 1 vor.

Die die Anstellung zum 01.10.2015 betreffende Vereinbarung (vom 09.03.2015) enthält iZm der Anrechnung von Vordienstzeiten (nur) folgenden Passus: *„An redaktionellen Vordienstzeiten gemäß § 21 Abs. 1 d des Kollektivvertrages (Entgelt bei Krankheit § 38,3, Kündigungsbeschränkungen bei Krankheit § 38.4 und Kündigungsbestimmungen § 41) wird das Höchstmaß von 21 Jahren angerechnet.“*

Der ab dem 01.07.2013 (und auch 2015 [E-Mail der Bf an das BFG vom 09.01.2026]) gültige Kollektivvertrag für die bei österreichischen Tages- und Wochenzeitungen und deren Nebenausgaben sowie redaktionellen digitalen Angeboten angestellten Redakteure, Redakteursaspiranten und Dienstnehmer des technisch-redaktionellen Dienstes enthält in diesem Zusammenhang folgende Regelungen:

- § 21 Anrechnung von Vordienstzeiten (was als Vordienstzeit gilt udgl.);
- § 38 Krankheit, dessen Z 3. regelt das Entgelt im Krankheitsfall und Z 4. die Kündigungsbeschränkungen (im Krankheitsfall);
- § 41 Kündigung, dessen Z 1. regelt die Kündigung durch den Dienstgeber (Erhöhung der Kündigungsfrist nach Dauer des Dienstverhältnisses).

Auf den ggstdl. Fall bezogen bedeutet dies Folgendes: Eine Vereinbarung iSd § 47 Abs. 1 BMSVG liegt (unstrittig) nicht vor. Ob hier tatsächlich ein einheitliches und „nur“ unterbrochenes Dienstverhältnis vorliegt kann dahingestellt bleiben, weil es im ggstdl. Fall an einer im (aus der Sicht des Finanzamtes [nur]) „fortgesetzten“ (hier: 10/2015 abgeschlossenen) Dienstverhältnis vereinbarten Anrechnung von Vordienstzeiten im Zusammenhang mit einer Abfertigung fehlt, sodass das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 46 Abs. 3 Z 1. und Z 3. BMSVG zu verneinen ist. Doch selbst dann, wenn das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 46 Abs. 3 Z 1. und Z 3. BMSVG zu bejahen wäre und als Folge daraus die Abfertigungsregelungen nach dem Angestelltengesetz zur Anwendung kämen, würde das im ggstdl. Fall zu keiner anderen Beurteilung führen, weil – wie das hier der Fall ist – bei einer Unterbrechung von drei Monaten nicht mehr von einem einheitlichen Dienstverhältnis gesprochen werden kann (so auch: VwGH vom 18.12.2001, Zl. 2000/09/0076). Der (aus der allfälligen Weitergeltung der Abfertigungsregelungen nach dem

(Angestelltengesetz gezogenen) Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass diesfalls im Juni 2015 arbeitsrechtlich kein Abfertigungsanspruch bestanden hätte bzw. dass der Abfertigungsanspruch bis zur „endgültigen“ Beendigung des (gemeint wohl: 10/2015 begonnen) Arbeitsverhältnisses (nur) geruht hätte, kann daher nicht gefolgt werden.

Da das (1988 abgeschlossene) Dienstverhältnis mit 30.06.2015 beendet/aufgelöst wurde und zu diesem Zeitpunkt ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Abfertigungen (Angestelltengesetz, Dienstvertrag) bestand, hat die Bf die beiden Abfertigungszahlungen daher zu Recht gemäß § 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG 1988 versteuert. Der Beschwerde wird daher Folge gegeben. Eine Auseinandersetzung damit, ob mit dem am 01.10.2015 begonnenen Dienstverhältnis eine wesentliche Bezugsreduktion einherging und ob sich Tätigkeitsbereich sowie Rahmenbedingungen (deutlich) geändert haben, erübrigt sich somit.

Die Abgabenbeträge (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag 2015) werden daher wie folgt neu berechnet (Hinzurechnungs- und Abgabenbeträge: siehe Bescheide und Bericht vom 15.04.2021):

Lohnsteuer 2015: Die Bf wurde zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von € 119.300,11 herangezogen. Abzüglich der auf die Abfertigungen entfallenden Lohnsteuer in Höhe von € 93.687,48 verbleibt eine Lohnsteuer in Höhe von € 25.612,63.

Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag 2015: Von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 14.153.713,55 wird ein Betrag in Höhe von € 212.926,08 ausgeschieden, sodass eine Bemessungsgrundlage in Höhe von € 13.940.787,47 verbleibt. Der Dienstgeberbeitrag beträgt € 627.335,43 (€ 636.917,11 abzüglich € 9.581,67) und der Zuschlag dazu € 23.664,03 (€ 24.515,73 abzüglich € 851,70).

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Eine Revision ist dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Zur Versteuerung von Abfertigungen (§ 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG 1988) gibt es eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Diese ist - soweit erkennbar - einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist davon nicht abgewichen.

Die Revision ist daher nicht zulässig.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 10. März 2026