



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der V GmbH, in W, vertreten durch Cura Treuhand und Revisionsgesellschaft mbH, 1060 Wien, Gumperndorferstrasse 26, vom 25. September 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften vom 20. August 1998 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1993 bis 31. Dezember 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der Abgaben beträgt für den Zeitraum 1.Jänner 1993 bis 31.Dezember 1997 hinsichtlich der Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG € 1.202,02 (S 16.540,20), hinsichtlich Dienstgeberbeitrag € 1.737,24 (S 23 905,00) und hinsichtlich Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 227,54 (S 3.131,00).

Entscheidungsgründe

Die V GmbH (Berufungswerberin, Bw.) wurde für den Zeitraum 1.1.1993 bis 31.12.1997 einer Lohnsteuerprüfung (LP) unterzogen.

Aufgrund der Feststellungen der LP wurde betreffend die Bw. ein Haftungs- und Abgabenbescheid gem. § 82 EStG ausgefertigt und

Haftung für Lohnsteuer	S 328.760,00	€ 23.891,92
------------------------	--------------	-------------

Nachzahlung DB	S 23.905,00	€ 1.737,24
Nachzahlung Zuschlag zum DB	S 3.131,00	€ 227,54

festgesetzt. Unter Punkt 4. der Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht wird begründend ausgeführt, dass Herr ZZ mit 30.9.1994 als Bediensteter der B in Ruhestand getreten sei und zum gleichen Zeitpunkt auch sein Dienstverhältnis mit der Bw. geendet habe. Für die Berechnung der gesetzlichen Abfertigung sei seitens der Bw. neben dem Monatsbezug des ZZ bei der Bw. auch der Monatsbezug bei den B herangezogen worden. Es erfolge daher eine Neuberechnung gemäß § 67 Abs. 3 EStG und § 67 Abs. 6 EStG:

Eintritt	4.11.1974		
Austritt	30.9.1994		
Abfertigungsanspruch bei Bw.	6 Mon.-Entgelte		
Ausbezahlt wurden	S 996.850,20	€ 72.443,93	Abfertigung
	<u>S 434.524,76</u>	<u>€ 31.578,15</u>	Urlaubsentsch.
Summe	S 1.431.374,96	€ 104.022,08	
Einbehaltene Lst 5%	S 71.568,75	€ 5.201,10	

Monatsbezug bei Bw.	S 43.435,00	€ 3.156,54	Gehalt
	S 7.239,16	€ 526,09	Anteil Sonderzlg.
	<u>S 11.152,38</u>	<u>€ 810,48</u>	Anteil Bilanzgeld
Gesamtgehalt	S 61.826,54	€ 4.493,11	

gesetzliche Abfertigung gem.§ 67 Abs 3 EStG: S 61.826,54 x 6	S 370.959,26	€ 26.958,66	
davon 5% Lohnsteuer	S 18.547,96	€ 1.347,93	
laufenden Bezüge der letzten 12 Monate	S 552.035,85	€ 40.118,01	

¼ dieser gem. § 67 Abs 6, 1. Satz EStG	S 138.008,96	€ 10.029,50	
davon 6% Lohnsteuer	S 8.280,54	€ 601,77	

Vordienstzeitenanrechnung 25 Jahre			
laufende Bezüge der letzten 12 Monate	S 552.035,85	€ 40.118,01	
abzügl. gesetzl. Abfertigung § 67 Abs 6, 2. Satz	<u>- S 370.959,26</u>	<u>- € 26.958,66</u>	
	S 181.076,61	€ 13.159,35	
davon 6% Lohnsteuer	S 10.864,60	€ 789,56	

Basis übersteigender Teil gem. § 67 Abs 6 EStG			
Summe Abfertigung u. Urlaubsentschädigung	S 1.431.374,96	€ 104.022,08	
Abfertigung gem. § 67 Abs. 3 EStG	- S 370.959,26	- € 26.958,66	
Abfertigung gem. § 67 Abs. 6, 1. Satz EStG	- S 138.008,96	- € 10.029,50	
Abfertigung gem. § 67 Abs. 6, 2. Satz EStG	<u>- S 181.076,61</u>	<u>- € 13.159,35</u>	
übersteigender Teil	S 741.330,15	€ 53.874,56	
davon Lst nach Tarif	S 360.409,20	€ 26.191,96	

Ermittlung der Lst-Nachforderung			
Lst § 67 Abs. 3 EStG, 5%	S 18.547,96	€ 1.347,93	
Lst § 67 Abs. 6, 1. Satz EStG, 6%	S 8.280,54	€ 601,77	
Lst § 67 Abs. 6, 2. Satz EStG, 6%	S 10.864,60	€ 789,56	
Lst § 67 Abs. 6 EStG, Überhang, lt. Tarif	<u>S 360.409,20</u>	<u>€ 26.191,96</u>	
Lohnsteuer gesamt	S 398.102,30	€ 28.931,22	
abzüglich bezahlte Lohnsteuer	<u>- S 71.568,75</u>	<u>- € 5.201,10</u>	

Nachforderung	S 326.533,55	€ 23.730,12	
---------------	--------------	-------------	--

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird nur dieser Punkt des Bescheides bekämpft und eingewendet, dass ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch des Dienstnehmers ZZ vorliege.

Aufgrund des weiten Entgeltsbegriffes habe der Dienstnehmer einen Anspruch auf Auszahlung einer Abfertigung auf Basis des ihm insgesamt für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft gebührenden Entgelts. Darunter falle auch jener Teil des Entgeltes, das ihm gemäß der B-Besoldungsordnung ausbezahlt worden war.

Betreffend die Dienstgeborenschaft der Bw. sei anzuführen, dass seit der Begründung des Dienstverhältnisses mit der Bw. nur noch ein einziges Dienstverhältnis im lohnsteuerlichen Sinne, nämlich jenes mit der Bw. bestanden habe.

Aus dem vorgelegten Übereinkommen der Bw. mit den B gehe hervor, dass der Dienstnehmer bei weiterlaufenden Bezügen und unter Beibehaltung seines Beamtenstatus zur Dienstleistung an die Bw. delegiert werde, unter gleichzeitiger Befreiung von jeglichen Dienstleistungen gegenüber den B. Sämtliche Bruttobezüge wären laut dieser Vereinbarung zuzüglich eines Gemeinkostenzuschlages von 15% von der Bw. an die B zu vergüten. Der VwGH judiziere, dass als Dienstgeber derjenige anzusehen sei, der den Lohnaufwand im Endeffekt trage.

Überdies werde auf den Erlass des BMF vom 11.2.1993, 04 0101/119-IV/4/92, AÖF 1993/87 verwiesen, der grundlegende Aussagen zur Frage treffe, wer im Fall der Arbeitskräfteüberlassung über die Grenze gemäß der Auffassung der OECD als Arbeitgeber anzusehen sei, welcher Erlass sinngemäß auf den vorliegenden Fall angewendet werden könne.

Erhalte ein Dienstnehmer von neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber einmalige Bezüge, seien diese nach § 76 EStG (gemeint ist wohl § 67 EStG) dem festen Steuersatz von 6% zu unterziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Entscheidungsrelevant ist folgender, unstrittiger Sachverhalt:

Mit Vereinbarung vom 12.3.1975, abgeschlossen zwischen den B, der Bw. und Herrn ZZ wurde vereinbart, dass letzterer als Beamter der B zur Dienstleistung in der Geschäftsführung an die Bw. delegiert wurde. Von einer Dienstleistung für die B wurde er befreit und war ab 4.11.1974 Angestellter der Bw. aufgrund eines Geschäftsführervertrages. Er schuldete seine gesamte Arbeitskraft der Bw. und war auch in deren Unternehmen vollständig integriert; eine arbeitsmäßige oder organisatorische Eingliederung in das Unternehmen der B lag ab diesem

Zeitpunkt nicht mehr vor. Die Bezüge und Pensionsansprüche des ZZ bei den B liefen aufgrund dieses Vertrages dennoch weiter und wurden auch weiter ausbezahlt. Die Bw. wurde aufgrund dieser Vereinbarung verpflichtet, den B die jeweils zur Auszahlung gelangenden Bruttobezüge zuzüglich eines Gemeinkostenzuschlages von 15% sowie der getrennt auszuweisenden Umsatzsteuer zu refundieren. Dass diese Zahlungen nicht geleistet worden wären, kann nicht festgestellt werden.

Mit 30.9.1994 trat ZZ als Bediensteter der B in den Ruhestand, gleichzeitig wurde das Dienstverhältnis mit der Bw. einvernehmlich gelöst. Aus Anlass der Lösung des Dienstverhältnisses bezahlte die Bw. dem scheidenden Dienstnehmer eine Abfertigung in Höhe von Brutto S 1.431.374,96 aus. Bei der Berechnung der Höhe der Abfertigung ging die Bw. nicht nur von dem von ihr direkt an den Dienstnehmer ausbezahlten Bezugsbestandteil aus, sondern berücksichtigte auch jenen Bezugsteil, den die B ausbezahlten und den die Bw. (zuzüglich Gemeinkostenzuschlag und USt) dieser ersetzte.

Unstrittig ist ebenfalls, dass ZZ seine Tätigkeit als Geschäftsführer im Rahmen eines Dienstverhältnisses mit der Bw. ausübte und daher die entsprechenden Bestimmungen des Angestelltengesetzes zur Anwendung gelangen

Strittig ist die Frage, ob die Berechnung der gesetzlichen und damit steuerlich begünstigt zu besteuern den Abfertigung unter Berücksichtigung des von den B ausbezahlten laufenden Bezugsbestandteiles zu erfolgen hat oder nicht.

Gemäß § 67 Abs 1 EStG beträgt die Lohnsteuer für einmalige Bezüge, die einem Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber ausbezahlt werden 6% soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 8 500 S übersteigen.

Nach § 67 Abs 3 EStG 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 leg.cit. 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 zu leisten ist**.

Gemäß § 23 Abs 1 AngG gebührt einem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung. Diese beträgt nach fünfzehn Dienstjahren das Sechsfache des monatlichen Entgeltes. Zu beachten ist, dass auch Leistungen Dritter dem zu vervielfachenden

Arbeitsentgelt zuzurechnen sind, wenn sie für Tätigkeiten gewährt werden, die zu den dienstvertraglich geschuldeten zählen (OGH 29.8.1990, 9ObA204/90).

Besondere Bedeutung erlangt in diesem Fall die vereinbarte Entgeltsregelung zwischen den Vertragsparteien. Der Dienstnehmer war seit 1974 ausschließlich für die Bw. tätig, wobei die Auszahlungsmodalitäten hinsichtlich des Bezuges offenbar von dem Gedanken getragen waren, dem Dienstnehmer eine allfällige Rückkehr in das Beamtendienstverhältnis zu ermöglichen bzw. seine Pensionsansprüche aus diesem Beamtendienstverhältnis zu sichern. Dem Dienstgeber gebührte für seine allein für die Bw. ausgeübte Tätigkeit der vereinbarte Gesamtbezug, der zwar von zwei Seiten liquidiert wurde, den Aufwand für das Gesamtentgelt trug jedoch unstrittig die Bw.

Im Lichte der Judikatur des OGH und der, dem Steuerrecht eigentümlichen, wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist davon auszugehen, dass die gesetzliche, und damit steuerlich begünstigt zu besteuern, Abfertigung von diesem Gesamtbezug zu berechnen war. Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des AngG war der Gesamtbezug mit dem Vervielfacher Sechs zu multiplizieren und mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG zu berechnen. Auch die geleistete Urlaubsentschädigung unterliegt als einmalige Zahlung von demselben Dienstgeber den Bestimmungen des § 67 EStG.

Die ausbezahlte Abfertigung inklusive Urlaubsentschädigung betrug € 104.022,08 (S 1.431.374,96). Von diesem Betrag wären 6% Lohnsteuer sohin € 6.241,32 (S 85.882,50) einzubehalten gewesen, tatsächlich einbehalten wurden jedoch nur € 5.201,10 (S 71.568,75), daher war der Berufung nur teilweise stattzugeben unter Bescheid diesbezüglich abzuändern.

Die weiteren Feststellungen und Rechtsfolgen des in Berufung gezogenen Bescheides wurden nicht bekämpft und ergaben sich im zweitinstanzlichen Verfahren auch keine Feststellungen die Änderungen herbeigeführt hätten.

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben und der Bescheid hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme betreffend den ausgeschiedenen Dienstnehmer ZZ abzuändern.

Wien, am 22. Oktober 2007