



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Wb GmbH, in I, vertreten durch HFP SteuerberatungsgesmbH, 1030 Wien, Beatrixgasse 32, und Frau Elisabeth W, in K vom 3. Mai 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1 vom 3. April 2001 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1999 im Beisein der Schriftführerin Monika Holub nach der am 17. Dezember 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wird zurückgewiesen.

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der gem. § 82 EStG zu entrichtenden Lohnsteuer für 1995 bis 1999 beträgt € 1.853,38 (S 25.503,00) der Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfond beträgt Null.

Entscheidungsgründe

Die Wb GmbH (Berufungswerberin, Bw.) mit Sitz in I, wurde für den Zeitraum 1.1.1995 bis 31.12.1999 einer Lohnsteuerprüfung (Lp.) unterzogen. Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 3.4.2001 wurde die Haftung gem. § 82 EStG für den Betrag von € 109.129,89/ S 1.501.660,00) geltend gemacht und Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfond in Höhe von € 10.995,75 (S 151.305) festgesetzt.

In der Beilage zum Prüfungsbericht wird begründend ausgeführt, dass Frau Elisabeth W, geb. am 09.12.1937 seit 1960 bei der der Bw. und seit 1983 als Geschäftsführerin derselben beschäftigt gewesen sei. Per 31.12.1997 sei das Dienstverhältnis mit Frau W gelöst und alle Ansprüche abgerechnet worden bzw. die Abmeldung bei der Wiener Gebietskrankenkasse erfolgt. Mit 1.1.1998 sei wurde Frau W wieder bei der WGKK angemeldet worden. Auf der Abmeldung der WGKK werde ein zuletzt bezogenes Entgelt in Höhe von S 40.800,- angegeben; angemeldet sei Frau W mit einem Gehalt von S 50.309,- [Erhöhung um 23,3 %] worden. Es sei also eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei Beendigung vom Arbeitgeber zugesagt gewesen. Frau W wäre weiter als Geschäftsführerin für das Unternehmen tätig gewesen. Zur im Rahmen der Lohnsteuerprüfung behaupteten Gehaltskürzung werde festgehalten, dass Frau W bis incl. 1997 sehr viel an Mehrarbeit geleistet hätte; welche ihr durch Zahlung von Überstundengrundlohn und Überstundenzuschlägen (50 + 100 %) abgegolten worden sei. Ab 1998 seien mangels Überstundleistung keinerlei diesbezügliche Zahlungen mehr erfolgt. Der Bezug [Entgelt für 40 Stunden pro Woche x 4,33] von Frau W habe in den Jahren 1995 - 1999 jeweils einer Steigerung erfahren, eine solche sei auch am 1.1.1998 nach Abmeldung und sofortiger Wiedereinstellung geschehen.

Die vom Arbeitgeber zum 31.12.1997 bezahlte "Abfertigung" sei von der Bw. mit der Begründung, dass eine Änderungskündigung mit einer 25 %-igen Gehaltsreduktion vorliege zu Unrecht gem. § 67 Abs. 3 EStG begünstigt versteuert worden. Die Rechtsgrundlagen, die den Anspruch auf eine Abfertigung vermitteln, seien im § 67 Abs. 3 EStG erschöpfend aufgezählt. Der Anspruch auf steuerliche Begünstigung sei zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses geknüpft. Wenn eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt worden sei, liege ein einheitliches Dienstverhältnis vor und könne daher keine Steuerbegünstigung nach sich ziehen. Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liege auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung in der Entlohnung eintrete. Die "25%-ige Bezugskürzung habe lediglich am Wegfall der Überstundenentlohnung gelegen. Der Grundbezug von Frau W sei nicht gekürzt, sondern gegenüber vielmehr erhöht worden (um 5,96 % [1997 » 1998] bzw. 22,36 [1998 » 1999]).

Die rechtzeitig eingebrachte Berufung richtet sich gegen die Neuberechnung der Lohnabgaben für die zu Ende 1997 ausbezahlte gesetzliche Abfertigung (samt Nebenansprüchen) an die damalige Dienstnehmerin Elisabeth W , somit gegen die Festsetzung eines Abgabemehrbetrages von insgesamt S 1,627.462,-- (hiervon Lohnsteuer S 1,476.157,--, Dienstgeberbeitrag S 151.305,--). Der sonstige festgesetzte Lohnsteuerbetrag wird nicht bekämpft.

Die vom Prüfer getroffenen Feststellungen seien inhaltlich irreführend, aktenwidrig und hinsichtlich der abgeleiteten Folgerungen unzutreffend.

2. Wie sich aus den jährlichen Lohnkonten und der im Prüfungsbericht dargestellten Gegenüberstellung der Bezüge der Dienstnehmerin zeige, habe diese in den hier allein maßgeblichen Jahren 1995 bis 1998 folgende Entgelte erhalten:

1995	S 2,694.355	112%
1996	S 2,940.938	122,2%
1997 (ohne gesetzl. Abf. + Url.E.)	S 2,406.275	100%
1998	S 1,673.835	69,6%

Diese ausgewiesenen Jahresbruttobeträge umfassten alle der Dienstnehmerin gewährten Bezüge, also Grundgehalt, Zulagen und Zuschüsse, Mehrarbeitsbezüge plus Zuschläge und sonstige steuerbare Entgelte.

Aus der Darstellung sei erkennbar, dass sich der Gesamtbezug der Dienstnehmerin nach der Änderungskündigung um mehr als 30% vermindert habe. Demgegenüber komme die Darstellung im Prüfungsbericht deswegen zu anderen prozentuellen Ergebnissen, weil sie die in den Vorjahren geleisteten erheblichen Mehrarbeitsentlohnungen ausgeklammert und die bezogenen Entgelte willkürlich auf die übrigen Bezugsteile (Grundgehalt, Zulagen, sonstige Bezüge, usw.) einschränkt habe. Eine solche isolierende Betrachtungsweise sei unzulässig. Wie sich aus Rz 1070 der Lohnsteuerrichtlinien 1999 und aus anderen Klarstellungen seitens des Bundesministeriums für Finanzen ergebe, sei beim Vergleich der nichtselbständigen Einkünfte vor und im Folgejahr nach der Änderungskündigung von einer vergleichenden Beurteilung der Entlohnung, insbesondere von einem Vergleich der Bezüge auszugehen.

Nach Rz 646 und 647 der Lohnsteuerrichtlinien 1999 (und nach allen dazu maßgeblichen Fachkommentaren) umfasse der Begriff der Bezüge „alle Bezüge und Vorteile, wie z.B. Gehälter, Löhne, Provisionen, Belohnungen, Tantiemen, Sachbezüge, freiwillige Sozialleistungen, usw. Wie und in welcher Form die entsprechenden Bezüge zu versteuern sei, sei unmaßgeblich. Der Begriff „Bezüge und Vorteile“ umfasse alle Einnahmen und geldwerten Vorteile, die dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses wiederkehrend oder einmalig (mehrmalig) zufließen“.

Im Jahr nach der Kündigung des „alten“ Dienstverhältnisses sei es zu einer Verminderung der Bezüge um rd. 30,4% auf rd. 69,6% gekommen, wodurch die in Rz 1070 der Lohnsteuerrichtlinien vorgesehene Mindestverminderung um 25% deutlich überschritten worden sei. Der Bezügeentwicklung im zweiten Folgejahr (1999) komme dabei - wie sich

gleichfalls aus Rz 1070 LRL ergebe - keine Bedeutung zu, wenngleich auch die Bezüge dieses Jahres die Höhe von 1997 oder davor nicht annähernd erreicht hätten.

Der in der „Sachverhaltsdarstellung“ (Beilage zum Prüfungsbericht) gegebene Hinweis auf die Anmeldung (40.800 S) und Abmeldung (50.309 S) zur Wiener Gebietskrankenkasse sei irreführend. Der Betrag von 40.800 S habe für 1997 die Höchstbeitragsgrundlage (Meldegrenze) zur Sozialversicherung dargestellt; die weit darüber hinausgehenden laufenden Bezüge der Dienstnehmerin (insbesondere die Mehrbezüge aus Mehrarbeitsentgelten, Zulagen und Zuschüssen) wären daher weder melde- noch beitragspflichtig gewesen. Der Betrag von 50.309 sei deshalb gemeldet worden, weil der Meldungslegerin die ab 1998 geltende Höchstbeitragsgrundlage damals noch nicht bekannt gewesen sei. Tatsächlich habe der gemeldete Betrag von S 50.309 den im neuen Dienstverhältnis vorgesehenen Monatsbezug bei der ebenfalls vorgesehenen Teilarbeitszeit von 30 Wochenstunden dargestellt.

Der Satz *„Es wurde also eine unmittelbare, im wesentlich unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei Beendigung vom Arbeitgeber zugesagt“* lasse sich in keiner Weise aus der Verweisung auf die SV-Meldungen an die Gebietskrankenkasse ableiten, weil aus diesen Meldungen natürlich keinerlei Hinweise auf etwaige „fortsetzende“ Vereinbarungen seitens des Arbeitgebers hervorgehen. Die Folgerung sei - wie dem Prüfer übrigens ausdrücklich mitgeteilt worden sei - auch deshalb tatsachenwidrig, weil zu keiner Zeit (also auch nicht anlässlich der Auflösung des Dienstverhältnisses) vom Arbeitgeber eine „im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des Dienstverhältnisses“ angeboten oder mit der Dienstnehmerin expressis verbis vereinbart worden sei.

Die Fortsetzung des arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses mit Frau W nach dem Pensionierungstichtag (31.12.1997) sei - im Gegensatz zur (handelsrechtlichen) Geschäftsführerstellung (die vorübergehend protokolliert bleiben sollte) - zunächst durchaus nicht gesichert gewesen; sie habe von gesundheitlichen Klärungen bei der Dienstnehmerin zusammengehangen. Die SV-Anmeldung sei daher vorsorglich und nur für den denkmöglichen Gehaltsbezug vorgenommen worden. (Eine SV-Anmeldung könne rückwirkend auch storniert werden).

Tatsächlich sei die endgültige Entscheidung über ein weiteres Dienstverhältnis erst im Laufe des März 1998 zustande gekommen (definitive Vereinbarung vom 17.3.1998, mit Rückwirkung auf den 1.1.1998).

Wie aus dem BMF-Lohnsteuerprotokoll 2000 zu § 67 Abs. 3 EStG (AÖFV Nr. 217/2000) hervorgehe („allenfalls mit Wiedereinstellungszusage“) wäre aber nach Ansicht des Finanzministeriums auch eine schon vor dem 31.12.1997 ausdrücklich fixierte Weiterbeschäftigung unschädlich gewesen, doch wäre dies a priori nicht der Fall gewesen.

Frau W sei bis zum Ende ihres Dienstverhältnisses (1997) weitgehend selbständige und selbstverantwortliche Geschäftsführerin der Gesellschaft gewesen und zwar hinsichtlich aller Bereiche des Unternehmens (Bauvorhaben, Objektplanung und -Betreuung, Finanzierungen, Rechnungswesen, usw.). Da die beiden anderen im Firmenbuch genannten Geschäftsführer nur nominelle Bedeutung gehabt hätten, habe ihr damals allein der gesamte operative Bereich des Unternehmens unterstanden. Dies erkläre auch den besonders starken Arbeitseinsatz der Dienstnehmerin, der sich vor allem in der enormen Zahl von Überstunden-, Sonntags- und Feiertagsstunden dokumentiere.

Nach Ende des alten Dienstverhältnisses (Ende 1997) und ab Beginn des neuen habe sich das Arbeitsgebiet der nun neu mittätigen Dienstnehmerin völlig geändert. Da für ihren Arbeitsbereich inzwischen bereits mehrere neue (operative) Geschäftsführer und Prokuristen bestellt worden waren (Hr. Ing. L für Bau und Technik, Hr. M für Rechnungswesen, Personal; ferner Prok. Mag. G für Verwaltung), habe ihr Aufgabenbereiche nur mehr die finalisierende Bearbeitung von Geschäftsfällen und eine konsultative Unterstützung für die Neo-Geschäftsführer umfasst. Im Anschlussdienstverhältnis sei es somit nicht nur zu einer wesentlichen Reduktion des Arbeitsbereiches sondern auch zu einer funktionellen Einschränkung der Ressorts der Dienstnehmerin gekommen.

Der Hinweis des Prüfers, Frau W sei auch weiterhin Geschäftsführerin geblieben, sei in diesem Fall völlig unbeachtlich, da die (handelsrechtliche) Funktion der Geschäftsführung keinerlei Aussage über ein etwa gleichzeitig ausgeübtes Dienstverhältnis (und dessen Umfang) treffe. Im Falle der Gesellschaft sei die vorübergehende Beibehaltung der bezüglichen Firmenbucheintragung vor allem deshalb wichtig gewesen, weil der abrupte Wechsel in der Geschäftsführung gerade bei einer Wohnbaugesellschaft und angesichts der branchenbekannten Unternehmensleiterin leicht zu abträglichen Gerüchten Anlass geben könnte, wofür es keinen Grund gegeben hätte.

Das ab 1998 wesentlich andere Dienstverhältnis habe Mehrarbeitsleistungen nicht mehr erforderlich gemacht. Aus der früher üblichen (bis zu 60 Arbeitsstunden umfassenden) Arbeitswoche sei nun im Durchschnitt eine 30-Stunden-Woche geworden, eine Reduzierung, die bei einer „im wesentlichen unveränderten Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses“ wohl undenkbar gewesen wäre.

Frau W sei nach Auslaufen der „ausgedinghaften“ Übergangszeit und mangels Einbindung in den aktuellen Geschäftsablauf der Gesellschaft im Jahr 2000 endgültig aus dem Unternehmen ausgeschieden.

Die in den Lohnsteuerrichtlinien betreffend die Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung einer gesetzlichen Abfertigung bei Änderungskündigungen seien seitens der Bw.

in allen Einzelheiten beachtet worden: Das frühere Dienstverhältnis sei einvernehmlich (wegen Pensionierung) gelöst worden; die Abrechnung und Auszahlung der arbeitsrechtlich zustehenden Bezüge (einschließlich Abfertigung) sei bei Beendigung des Dienstverhältnisses vollständig erfolgt. Der VwGH habe überdies ein keinem einschlägigen Erkenntnis die in der Bescheidbegründung erwähnte 25% Grenze angesprochen. Wenn dennoch diese Grenze von als maßgeblich angesehen werde, dann müsse sie - entsprechend der Aussage der Lohnsteuerrichtlinien - auf die jährlichen Gesamtbezüge ausgelegt werden und dürfe nicht willkürlich etwa bloß auf Grundgehalt und/oder einige andere Teilentgelte bezogen werden.

Im Lohnsteuer-Prüfungsverfahren seien tatsachenwidrigen Darstellung und Beurteilung des Sachverhalts erfolgt und die judikatur- und erlassmäßigen Richtlinien missachtet worden.

Für den Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (damals Finanzlandesdirektion Wien) wurde von der Bw. in der Berufung die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat beantragt.

In der Stellungnahme zur Berufung wird seitens der Lp ausgeführt, dass in einem zu Beginn der Prüfung mit Frau W geführten Gespräch über die im Kalenderjahr 1997 geflossene Abfertigungszahlung diese zu Protokoll gegeben habe, die Abfertigung deshalb ausbezahlt worden sei, da sie keinesfalls die begünstigte Besteuerung (6%) verlieren wollte. Auf die Frage warum das am 31.12.1997 beendete Dienstverhältnis ohne einer Unterbrechung am 1.1.1998 wieder fortgesetzt worden sei, vermeinte Frau W, dass das nicht schädlich sei, denn es sei ohnehin eine Kürzung der Bezüge erfolgt.

Im Wege der Prüfungshandlung sei festgestellt worden, dass es sich hier eindeutig um ein fortgesetztes Dienstverhältnis (ohne Unterbrechung) gehandelt hatte. Es stand bereits bei Beendigung des 1. Dienstverhältnisses (Abmeldung am 30.12.1997) die Fortsetzung des 2. Dienstverhältnisses (Anmeldung am 30.12.1997) fest.

Eine Reduktion der Gesamt-Brutto-Bezüge von Frau W wurde um ca. 30% vorgenommen. Die 30 % - Kürzung sei jedoch ausschließlich mit dem Wegfall der Überstundenentlohnung bewirkt worden, d. h. es wurden ab diesem Zeitpunkt keine Überstunden mehr geleistet.

Die Finanzverwaltung könne im Weglassen der bisher erbrachten Mehrleistungen (Überstunden) und dem damit verbundene Entgelt nicht die geforderte 25 %-ige Gehaltsreduktion erblicken. Das Grundentgelt von Frau W für 40 Wochenstunden sei unverändert geblieben bzw. 1999 sogar erhöht worden.

Aufgrund dieser Feststellungen seien die Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung im Sinne des 5 67 Abs. 3 EStG 1988 nicht gegeben. Die Nachversteuerung sei gem. den Bestimmungen des § 67 Abs. 2 EStG 1988 erfolgt. Der steuerliche Vertreter sei weiters vor

Abschluss der Prüfung in einer Besprechung darüber informiert, dass sich auch nach einem Gespräch mit der GA 15 der damaligen Finanzlandesdirektion für Wien die vertretene Rechtsmeinung des Finanzamtes nicht geändert hätte.

In der am 17. Dezember 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass bis 1995 die Überstunden von Frau W im Rahmen eines Pauschales abgerechnet worden wären. Im Sommer 1995 habe eine Geschäftsführer (GF)-Sitzung stattgefunden – neben der operativen GF Frau W gab es zwei weitere ehrenamtliche GF – die eine Aufsichtsratsitzung vorbereitete. In der GF-Sitzung wurde besprochen, dass der Arbeitsanfall so umfangreich wäre, dass er nicht mit den Überstundenpauschale abgedeckt würde. Es sei daher sinnvoll, die Überstunden nach Anfallen einzeln abzurechnen. Ein dementsprechender Aufsichtsratsbeschluss wurde im August 1995 mit Wirkung ab 1.1.1995 gefasst.

Vorgelegt werden Kopien der Protokoll der 405. Geschäftsführersitzung vom 29. Juni 1995 sowie ein Protokoll der 171. Aufsichtsratsitzung vom 29.8.1995 und das Protokoll der 179. Aufsichtsratsitzung vom 29. Jänner 1997.

Ab dem Jahr 1995 seien daher die tatsächlich geleisteten Überstunden abgegolten worden. Im Jahr 1997 seien zwei weitere operative GF bestellt worden, denn es sei vorgesehen gewesen, dass Fr. W Ende 1997 auf Grund Erreichens des 60. Lebensjahres in den Ruhestand treten sollte. Das Jahr 1997 sei als Übergabebjahr von der ursprünglichen GF auf die beiden neu bestellten GF gedacht gewesen. Über Ersuchen des Aufsichtsrates habe Fr. W ihre Tätigkeit auch noch weitere 2 Jahre und 11 Monate verlängert. Hierfür sei ein neuerlicher Dienstvertrag abgeschlossen worden – Fr. W hatte zum 31.12.1997 gekündigt – aufgrund dessen die zu leistenden Überstunden im Rahmen des vereinbarten Bezuges abgegolten waren.

Weiters wird vorgebracht, dass die beiden Bezüge hinsichtlich ihrer Gesamtausstattung zu vergleichen seien und nicht nur einerseits der Grundbezug herangezogen werden könne und andererseits der Bezug inkl. der pauschalierten Überstunden.

Der Vertreter des FA bringt vor, dass seiner Erinnerung nach auf den Lohnkonten keine Aufrollung bzw. stundenmäßige Abrechnung der geleisteten Überstunden statt gefunden habe sondern vielmehr monatlich ein Betrag von etwa S 58.000,00 als Überstunden abgerechnet wurde. Die Aufsichtsratsprotokolle seien im Zuge der Prüfung nicht vorgelegt worden.

Die Bw. bringt vor, dass immer alle Unterlagen zur Verfügung gestanden wären, die Überstunden täglich aufgezeichnet worden seien, nämlich in der Form, als auf einem Kalender nicht nur die geleisteten Überstunden sondern auch der Zweck festgehalten wurde. Bei

Ausscheiden habe die Bw. ausdrücklich darauf verwiesen, dass diese Aufzeichnungen aufzubewahren seien.

Frau W führt aus, dass zwar die Überstunden lt. GF-Vertrag vom 1.1.1998 abpauschaliert waren, sie sich nicht mehr genau erinnern könne, ob und wie viele Überstunden sie damals geleistet habe, aber die beiden neuen GF hätten immer wieder Meinungsverschiedenheiten gehabt, welche dazu geführt hätten, dass die anfallende Arbeit wieder größtenteils von ihr erledigt werden musste und sie daher kein Auslangen mit den vereinbarten 30 Stunden hätte finden können.

Der Vertreter des FA erklärt sich erinnern zu können, dass im Zuge der Prüfung Frau W erklärt habe, keine Überstunden mehr gemacht zu haben. Der Bezug von Frau W sei bis zum endgültigen Ausscheiden im Oktober 2000 dauernd gestiegen und sei ihm schon damals nicht erklärlich gewesen, warum die Abfertigung nicht erst Ende Oktober 2000 ausbezahlt worden wäre, denn das wäre der Zeitpunkt der endgültigen Aufgabe der aktiven Tätigkeit gewesen. Der Vertreter der Bw. verweist überdies auf § 26 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG), welches den Maximalbezug eines GF einer gemeinnützigen Wohnbaugesellschaft regelt. Die Gesamtausstattung inkl. allfällig ausbezahlter Überstunden dürfe diesen Betrag nicht übersteigen.

Nach der mündlichen Verhandlung werden Aufzeichnungen über die geleisteten Überstunden in den Jahren 1997 und 1998 vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Antrag auf Senatsentscheidung:

§ 323 Abs. 12 BAO idF des Abgabenrechtsmittelreformgesetzes, BGBl. I 2002/97, enthält eine Übergangsregelung, wonach für am 1. Jänner 2003 unerledigte Berufungen Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat bis 31. Jänner 2003 gestellt werden konnten. Solche Anträge waren unabhängig davon zulässig, ob nach bisheriger Rechtslage über die Berufung monokratisch oder durch Berufungssenat zu entscheiden war. Die "Nachholung" solcher Anträge auf mündliche Verhandlung im Bereich bisher monokratischer Entscheidungszuständigkeit konnten ab In-Kraft-Treten des § 323 Abs. 12 BAO (Tag nach der Kundmachung des AbgRmRefG im BGBl, daher erstmals am 26. Juni 2002) mit Wirkung zum 1. Jänner 2003 gestellt werden. Ein solcher, gesonderter, Antrag ist im gegenständlichen Fall nicht erfolgt. Die Fassung des § 260 Abs. 2 bzw. 261 BAO **vor** dem AbgRmRefG enthielt eine taxative Aufzählung der Senatszuständigkeiten, wonach bisher keine Senatszuständigkeit für Berufungen im Bereich der Haftung für Lohnabgaben bestand. Mangels gültiger Antragstellung kommt daher in vorliegendem Fall eine Senatszuständigkeit nicht in Betracht.

2. Sachentscheidung

Als entscheidungsrelevanter Sachverhalt wird festgestellt, dass die Zweitberufungswerberin (Zweit-Bw.) Frau Elisabeth W ihr Dienstverhältnis zur Bw. mit 31.12.1997 kündigte und ein unmittelbar daran anschließendes bis Oktober 2000 dauerndes Dienstverhältnis mit der Bw. einging. Im ersten Dienstverhältnis erhielt Frau W einen monatlichen Bezug von S 83.453,00/ € 6.064,77 (1995), S 85.519,0/ € 6.214,91 (1996) und S 87.657,00/ € 6.370,28 (1997) für 40 Wochenstunden zuzüglich Sekretärinnen-Zulage von rd. S 5.500/ € 399,70, Bekleidungszuschuss von rd. S 300/ € 21,80 und einer weiteren Zulage von rd. S 2000/ € 145,35 jeweils monatlich. Die unstrittig geleisteten Überstunden wurden entsprechend den Aufzeichnungen der Zweit-Bw. gesondert abgegolten. Die gesonderte Überstundenabgeltung erfolgte laut einem Aufsichtsratsbeschluss vom August 1995 ab 1.1.1995 rückwirkend und daher für die Monate ab 1.9.1995 aufgrund einer ex ante - Vereinbarung und ersetzte die bis dahin geltende Pauschalvereinbarung. Der Zweit-Bw wurde zwar nicht die Anzahl der monatlich zu leistenden Überstunden angeordnet, jedoch war der insgesamt maximal zulässige Monatsbezug zuzüglich abzugeltender Überstunden aufgrund des § 26 WGG begrenzt. Allenfalls darüber hinaus geleistete Überstunden wurden nicht abgegolten. Die diesbezügliche Vereinbarung ergibt sich aus Pkt. 4 des Aufsichtsratsprotokolls vom 29.8.1995, welche auf § 26 WGG verweist (maximaler Monatsbezug Dienstklasse IX/6 gemäß GG 1954).

Aus dem Lohnkonto ist ersichtlich, dass die von Frau W geleisteten Überstunden in den Jahren vor 1998 unregelmäßig und in ungleicher Höhe geleistet worden waren.

Mit dem Bezug für Dezember 1997 gelangte eine Abfertigung in Höhe von S 3.086.476,65 an Frau W zur Auszahlung.

Im Dienstverhältnis ab 1.1.1998 erhielt die Zweit-Bw. einen Bezug von S 92.878,00 (1998) zuzüglich unverändertem Bekleidungszuschuss und Essenzzuschuss für 30 Wochenstunden, wobei laut Dienstvertrag mit dem Bezug sämtliche zeitlichen Mehraufwendungen abgegolten sein sollten. Ab 1.1.1998 wurden keine Überstunden mehr gesondert abgerechnet und ausbezahlt.

Aus den glaubwürdigen Aussagen der Zweit-Bw. ist ableitbar, dass auch im neuen Dienstverhältnis Überstunden geleistet worden waren, obwohl keine gesonderte Abgeltung mehr erfolgte. Diese Aussage erscheint auch deshalb glaubwürdig, weil der Bezug des neuen Dienstverhältnisses (und damit der Bezug inklusive der zu leistenden Überstunden) gemessen an den vereinbarten Wochenstunden gegenüber dem Grundbezug des ursprünglichen Dienstverhältnisses deutlich erhöht war. Auch die Ausführungen zu den faktisch notwendigen Überstunden im Rahmen der Übergangsphase erscheinen nachvollziehbar und glaubwürdig.

Aus den vorgelegten Überstundenaufzeichnungen ist ersichtlich, dass Frau W im Jahr 1997 durchschnittlich 58,65 Überstunden monatlich leistete. Die im Jahr 1998 erbrachten monatlichen Überstunden bewegen sich zwischen 4 Stunden (Juni 1998) und 98 Stunden (November 1998). Der Jahresdurchschnitt kann aus den vorgelegten Unterlagen mit 47,64 monatlichen (mit dem Bezug abgegoltenen) Überstunden errechnet werden.

Eine inhaltliche Veränderung der Tätigkeit im Jahr 1997 und in den Jahren 1998 bis 2000 liegt nicht vor.

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 einer gesetzlichen Vorschrift, 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. In der zitierten Bestimmung ist eine Lohnsteuerbegünstigung für Abfertigungen enthalten, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt. Abs. 6 des § 67 EStG 1988 enthält eine Begünstigung für sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie z.B. freiwillige Abfertigungen).

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungsvorschrift (für Abfertigungen) ist die formale Auflösung des Dienstverhältnisses. Eine formale Auflösung des Dienstverhältnisses umfasst die Kündigung bzw. einvernehmliche Auflösung, die Abrechnung und Auszahlung aller aus der Beendigung resultierenden Ansprüche und die Abmeldung des Dienstnehmers von der Sozialversicherung. Treffen zwei unmittelbar anschließende Dienstverhältnisse beim selben Arbeitgeber zusammen und wurde bei Beendigung des früheren Arbeitsverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet oder geltend gemacht, dann sind ein beendetes und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Ist dagegen eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt, liegt keine "Auflösung des Dienstverhältnisses", sondern ein einheitliches Dienstverhältnis vor (E 25.5.1998, 87/13/0178, 1988, 507; E 25.1.1989, 87/13/0117, 1989, 226; E 25.3.1992, 90/13/0068, 1992, 697). Der an den Dienstnehmer gezahlte Betrag ist in diesem Fall als sonstiger Bezug nach Abs. 1 und 2 zu versteuern (E 22.2.1966, 2328/64, 1967, 69). Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liegt trotz formeller Auflösung auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung in der Entlohnung eintritt (E 7.2.1990, 89/13/0033, 1990, 277). Wird das bisherige Dienstverhältnis formal beendet

(Abrechnung aller Ansprüche) und anschließend ein neues Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderten Entlohnung (Reduktion der Bezüge um mindestens 25 %) begonnen, ist die Abfertigung nach § 67 Abs. 3 zu versteuern (UFS [Klagenfurt] RV/0395-K/05, [Referent], 15.7.2007; UFS [Feldkirch], RV/0184-F/04, 4.7.2006; Doralt, 4. Auflage, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 34, 35 zu § 67 EStG 1988 und die dort zitierten Lohnsteuerrichtlinien).

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG ist unter Abfertigung die einmalige Entschädigung zu verstehen, die einem Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften vom Arbeitgeber zu leisten ist. Unmittelbare Ursache für eine solche einmalige Entschädigung (Abfertigung) ist die Beendigung des Dienstverhältnisses. Es erhebt sich daher die Frage, ob bei einem Zusammentreffen von zwei unmittelbar aneinander anschließenden Dienstverhältnissen von einem oder von zwei Dienstverhältnissen gesprochen werden kann. Wird ein Dienstverhältnis nach erfolgter Kündigung geplanterweise bzw. vom Arbeitgeber zugesagt wieder aufgenommen, wird allgemein ein fortgesetztes Dienstverhältnis angenommen werden müssen (vgl. VwGH 25.5.88, 87/13/0178). Bloße Änderungskündigungen mit geringfügigen Änderungen in der Entlohnung beenden idR. das Dienstverhältnis nicht und lösen damit keinen Anspruch auf eine Abfertigungszahlung aus (VwGH 7.2.90, 89/13/0033). Ein beendetes und neu eingegangenes Dienstverhältnis ist insbesondere bei Einschränkung auf eine Teilzeitbeschäftigung anzunehmen (Rz 733 LStR) (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, 3. Auflage, Einkommensteuergesetz 1988 samt Kommentierung und Durchführungsverordnungen, Tz 32 zu § 67 EStG 1988 und die dort zitierten Lohnsteuerrichtlinien).

Bezogen auf den strittigen Fall kann daher festgestellt werden, dass einerseits ein Vollzeitarbeitsverhältnis in eine Teilzeitbeschäftigung umgewandelt worden war und andererseits die Gesamtbezüge herabgemindert wurden. Beim Vergleich der Entlohnung ist vom Gesamteinkommen, also inklusive ex ante angeordneter/vereinbarter Zusatzentlohnungen (Provisionen, Überstunden, Gewinnbeteiligungen uä.) auszugehen. Es sind nicht lediglich die Grundgehältern zum Vergleich zwischen dem Einkommen bis 1997 und ab 1998 heranzuziehen, diese Vorgehensweise ist schon deshalb im vorliegenden Fall unzulässig, da mit dem Bezug ab 1998 auch die nachgewiesenermaßen geleisteten Überstunden abgegolten waren, was mit dem vorangegangenen Grundbezug nicht gegeben war. Daher ist beim Vergleich der beiden Bezüge jeweils von der Gesamtmonatszahlung auszugehen.

Die Betrachtung der Gesamtausstattung gebietet im gegebenen Zusammenhang die wirtschaftliche Betrachtungsweise (UFS [Feldkirch], RV/0184-F/04, 4.7.2006). Daraus ergibt sich die analoge Anwendbarkeit jener Grundsätze, die im Zusammenhang mit Verdeckten

Gewinnausschüttungen bzw. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen (Doralt/Renner, EStG8, § 2 Tz 165 ff) gelten, wonach die Angemessenheitsprüfung unter Bedachtnahme auf die Gesamtausstattung vorzunehmen ist (VwGH 22.10.1991, 91/14/0020).

Der Berufung war daher statt zu geben. Die übrigen Änderungen der Lohnsteuerprüfung waren nicht bekämpft worden und bleiben unverändert.

Wien, am 19. Dezember 2007