



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden, Hofrat Dr. Erwin Csaszar, dem hauptberuflichen Mitglied, Hofrat Mag. Kurt Lorenz, sowie den entsendeten Mitgliedern, Dr. Raimund Brandl, Arbeiterkammer Burgenland, und Mag. Harald Grassel, Wirtschaftskammer Niederösterreich, im Beisein der Schriftführerin, Frau CC, über die Berufung der Bw, vertreten durch Siart & Team Wirtschaftsprüfung GmbH, 1160 Wien, Enenkelstraße 26, vom 28. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 12. Juni 2006 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für das Jahr 2003 nach der am 14. Dezember 2010 in 1031 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass Frau AB bis Dezember 2002 ein monatliches Gehalt für 20 Wochenstunden in der Höhe von € 2.095,76 erhalten habe. Im Jänner 2003 sei sie aus dem Betrieb ausgeschieden und abgefertigt worden. Ihr Gehalt sei in diesem Monat auf € 3.423,82 (Erhöhung der Arbeitszeit auf 32 Stunden) erhöht und die Abfertigung von diesem Gehalt berechnet worden. Nach dem Ausscheiden von Frau AB sei keine Ersatzarbeitskraft eingestellt worden.

Das Finanzamt folgte der Feststellung des Prüfers und erließ unter Hinweis auf den Bericht vom 12.6.2006 den angefochtenen Bescheid. Dem Bericht ist als Begründung Folgendes zu entnehmen:

„Ausnahme vom Aktualitätsprinzip“

Das Aktualitätsprinzip, wonach nur solche Entgelte in die Abfertigung einzubeziehen sind, die noch für den letzten Monat des Dienstverhältnisses aktuell sind, bedarf aber in bestimmten Fällen einer Einschränkung. Aktuelle Veränderungen des Entgelts, die ihre Ursache in der bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses haben, sind außer Ansatz zu lassen, soweit in ihnen eine Beeinträchtigung des Abfertigungsanspruchs zu sehen ist (OGH 17.3.2004, 9 ObA 101/03y).“

In der dagegen erhobenen Berufung wird ausgeführt, dass es dem Bescheid an Nachvollziehbarkeit mangeln würde, da das Finanzamt nicht dargetan hätte, aus welchem Grund gerade für diesen Fall eine Ausnahme vom Aktualitätsprinzip zu machen sei. Vorsorglich würde vorgebracht werden, dass das angezogene OGH Urteil eben ein OGH Urteil sei, jedenfalls kein VwGH oder VfGH Erkenntnis steuerlichen Inhalts und sich auf einen Fall beziehen würde, der die Rückberufung aus einer Auslandstätigkeit und den Entfall der Auslandsbezüge bei der Alterspensionierung zum Gegenstand habe.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wird darauf hingewiesen, dass die betroffene Arbeitnehmerin bis Jänner 2004 Gesellschafterin des geprüften Unternehmens (erst mit 5%, ab 1999 mit 10%) gewesen sei. Außerdem sei sie bis laufend im Firmenbuch als Prokuristin eingetragen, ohne dafür eine Entlohnung zu bekommen. Sämtliche Gesellschafter und Geschäftsführer seien im Prüfungszeitraum Familienmitglieder gewesen, dh. Leistung und Gegenleistung müssten einer Überprüfung im Rahmen des Fremdvergleiches standhalten. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein fremder Dienstnehmer (nach erfolgter Kündigung) in der gesetzlichen Kündigungszeit 1 Monat vor dem Ausscheiden aus dem Unternehmen seine normale Arbeitszeit erhöhen und somit eine Gehaltserhöhung um mehr als 50% erhalten würde und dieses wiederum für die Berechnung der begünstigt besteuerten Abfertigung herangezogen werden würde.

Die Berechnung der Abfertigung sei grundsätzlich vom letzten Entgelt für den letzten Monat zu berechnen. Aktuelle Veränderungen des Entgelts, die ihre Ursache in der bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses hätten, seien jedoch außer Ansatz zu lassen, soweit in ihnen eine Beeinträchtigung des Abfertigungszeitraumes zu sehen sei.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wird bemängelt, dass die Argumentation der Finanzbehörde nicht nachvollziehbar sei. Es sei nicht konkret dargelegt worden, was nicht fremdüblich wäre. Durch die Ausweitung der Arbeitszeit ergebe sich naturgemäß ein höheres Bruttogehalt. Es handle sich im gegenständlichen Fall um keine Gehaltserhöhung, sondern um eine Ausweitung der Arbeitszeit. Dadurch ergebe sich naturgemäß ein höheres Bruttogehalt. Gerade bei Angestellten in leitender Position könnten vor Ausscheiden aus dem Unternehmen höhere Arbeitszeiten anfallen. Im gegenständlichen Fall seien Arbeiten (Buchführung,

Auftragsbearbeitung, Zahlungsverkehr etc.) abzuschließen und zu organisieren gewesen, damit die Arbeiten auch in Hinkunft erledigt werden würden.

Das von der Finanzbehörde zitierte OGH Urteil gehe grundsätzlich in die Richtung, die Abfertigungsansprüche des Dienstnehmers zu schützen. In der Berufungsvorentscheidung werde nicht dargelegt, was den Abfertigungsanspruch im gegenständlichen Fall beeinträchtigt haben soll. In der Fachliteratur sei das Aktualitätsprinzip bei Ermittlung des Abfertigungsbetrages verankert.

In der am 14. Dezember 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung stellte der bevollmächtigte Vertreter der Berufungswerberin den Antrag auf Feststellung, warum es gerade im letzten Monat vor Ausscheiden zu einer Erhöhung der Arbeitszeit gekommen ist (z.B. durch Zeitaufzeichnungen, Schriftverkehr, Übergabehandlungen) und verweist darauf, dass gerade bei Übergabe derartige Arbeiten anfallen würden und üblich seien. Noch dazu sei die Ausweitung der Arbeitszeiten von 20 auf 32 Stunden nicht überschießend und aus den betrieblichen Abläufen erklärbar.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe von Abfertigungen nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes. 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. Nach § 23 Abs 1 AngG ist die Berechnungsgrundlage für die Abfertigung das „für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührende Entgelt“.

Das für die Bemessung der Abfertigung im Gesetzeswortlaut eindeutig zum Ausdruck kommende Aktualitätsprinzip, wonach nur solche Entgelte in die Abfertigungsberechnung einzubeziehen sind, die noch für den letzten Monat des Dienstverhältnisses aktuell sind, ist nach Ansicht von Schrank in ZAS 1990,1 dahingehend einzuschränken, dass aktuelle Veränderungen des Entgeltes, die ihre Ursache in der durch die Arbeitgeber- oder Arbeitnehmerkündigung ausgelösten bevorstehenden Beendigung haben, außer Ansatz zu lassen sind (vgl. OGH 9 Ob A 301/89 vom 6.12.1989).

Das monatliche Gehalt der betroffenen Dienstnehmerin wurde von einem Betrag in Höhe von € 2.095,76 im Dezember 2002 auf einen Betrag von € 3.423,82 im Jänner 2003 angehoben. Nach den Angaben der Berufungswerberin im Vorlageantrag handle es sich aber nicht um eine Gehaltserhöhung, sondern um eine Ausweitung der Arbeitszeit, wodurch sich

naturgemäß ein höheres Bruttogehalt ergeben würde. Das Dienstverhältnis wurde im Jänner 2003 beendet.

Die Erhöhung des Entgelts hat nach Ansicht des UFS ihre Ursache eindeutig in der bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses. Das ergibt sich unter anderem aus den Ausführungen im Vorlageantrag, wonach gerade bei Angestellten in leitender Position vor Ausscheiden aus dem Unternehmen höhere Arbeitszeiten anfallen könnten. Im gegenständlichen Fall seien Arbeiten (Buchführung, Auftragsbearbeitung, Zahlungsverkehr etc.) abzuschließen und zu organisieren gewesen, damit die Arbeiten auch in Hinkunft erledigt werden würden.

Nachdem die Erhöhung der Arbeitszeit und des Gehaltes ohne Zweifel im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses zu sehen ist, kommt dem oben zitierten Aktualitätsprinzip eindeutig nur noch die beschriebene eingeschränkte Wirkung zu.

Dem Vorbringen im Vorlageantrag, das von der Finanzbehörde zitierte OGH Urteil gehe grundsätzlich in die Richtung, die Abfertigungsansprüche des Dienstnehmers zu schützen, ist entgegenzuhalten, dass auch umgekehrt eine durch Mehrleistungen bedingte Erhöhung des letzten Monatsbezuges aus steuerrechtlicher Sicht nicht für die Bemessung der begünstigt zu besteuernnden Abfertigung heranzuziehen ist.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass die Abfertigung primär dem vom Arbeitnehmer nicht selbst herbeigeführten Bedarf nach Entgelt (=Existenzsicherung) für eine Überbrückungszeit nach Ende des Dienstverhältnisses dient. Es gilt einem aktuellen Versorgungsbedarf abzuhelfen und nicht Jahre oder Jahrzehnte zurückliegende Dienste abzugelten (vgl. Schrank in ZAS 1990,1). Unter Punkt 5 in ZAS 1990,1 „Wechsel von Voll- zur Teilzeitbeschäftigung und umgekehrt“ vertritt Schrank die Ansicht, dass in besonders gelagerten Fällen Umgehungsgestaltungen vorliegen, die ein anderes Ergebnis erfordern. Auch wenn im gegenständlichen Fall die Erhöhung des Entgelts auf die auf Grund der Beendigung des Dienstverhältnisses erforderliche Erhöhung der Arbeitszeit zurückzuführen ist, ist unter Berücksichtigung der Funktion der Abfertigung als Existenzsicherung für den aktuellen Versorgungsbedarf nach Beendigung des Dienstverhältnisses nicht erklärlich, warum die betroffene Dienstnehmerin ihre aktuelle Versorgung zwar mit dem bis Dezember 2002 niedrigeren Gehalt befriedigen konnte, der Versorgungsbedarf für die Überbrückungszeit nach Ende des Dienstverhältnisses aber mit einem höheren Betrag, nämlich mit dem auf € 3.423,82 im Jänner 2003 angehoben Betrag bemessen werden soll. Der UFS vertritt daher ebenso wie das Finanzamt im angefochtenen Bescheid bzw in der Berufungsvorentscheidung vom 18.6.2006 die Ansicht, dass die Bemessung der Höhe der begünstigt zu besteuernnden Abfertigung nach dem eingeschränkten Aktualitätsprinzip zu erfolgen hat.

Bezüglich der Ausführungen in der Berufung, dass das vom Finanzamt zitierte Urteil des OGH vom 17.3.2004, 9 ObA 101/03y, jedenfalls kein VwGH oder VfGH Erkenntnis steuerlichen Inhalts sei, wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 16.6.2004, 2001/08/0028, und die dort zitierte Judikatur verwiesen, wonach die Parallelität der Formulierungen im Sozialversicherungs- und Einkommensteuerrecht (unter Beachtung der verschiedenartigen Zwecke) in den Fällen eine möglichst einheitliche Interpretation, in denen der Gesetzgeber den steuerrechtlichen Tatbestand (aus dem Grund der Angleichung von Sozialversicherungs- und Steuerrecht) wörtlich übernommen hat, gebietet.

Hinsichtlich des in der mündlichen Berufungsverhandlung gestellten Antrages, wonach festgestellt werden sollte, warum es gerade im letzten Monat vor Ausscheiden zu einer Erhöhung der Arbeitszeit gekommen ist (z.B. durch Zeitaufzeichnungen, Schriftverkehr, Übergabehandlungen), genügt der Hinweis darauf, dass das Finanzamt den Umstand der Mehrleistungen der betroffene Arbeitnehmerin im letzten Monat vor ihrem Ausscheiden nicht anzweifelt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 29. Dezember 2010