



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch Manfred Moog, Steuerberater, 1030 Wien, Mohsgasse 11/1/3, vom 20. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22 vom 21. Dezember 2005 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in Folge: Bw.) fand für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2004 eine GPLA – Prüfung statt. Im Bericht gemäß § 150 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 wurde vom Prüfungsorgan folgende Feststellung getroffen:

Die gesetzliche Abfertigung, welche an SF ausbezahlt und gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 versteuert wurde, wird gemäß § 67 Abs. 10 nachversteuert. Das Dienstverhältnis von SF wurde nach den formalen Voraussetzungen, das sind die Abmeldung bei der Wiener Gebietskrankenkasse und Abrechnung aller Beendigungsansprüche bis 31. Dezember 2003, beendet. Danach wurde das Dienstverhältnis mit 1. Jänner 2004 weitergeführt. SF wurde bei der Gebietskrankenkasse wieder angemeldet. Der in den Monaten September bis Dezember 2003 um 25% erhöhte Arbeitslohn wurde ab 1. Jänner 2004 wieder auf das bis August 2003

bezogenen Gehalt reduziert. Diese kurzfristige Erhöhung des Arbeitslohns, die ohne ersichtlichen Grund erfolgte, bedeutet keineswegs eine Unterbrechung des bis 31. Dezember 2003 bestehenden Arbeitsverhältnisses.

Nach Meinung des Prüfungsorgans handelt es sich um eine Fortsetzung des bestehenden Arbeitsverhältnisses und der ausbezahlte Abfertigungsbetrag stellt laufenden Arbeitslohn dar, der dem monatlichen Lohnsteuertarif zu unterziehen ist.

Vom Prüfungsorgan wurden die Nachforderungsbeträge an Lohnsteuer (€ 67.760,00), der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (€ 6.930,00) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 677,60) ermittelt.

Das Finanzamt hat sich den Feststellungen des Prüfungsorgans angeschlossen und der Bw. mit Haftungs – und Abgabenbescheid vom 21. Dezember 2005 die sich aus der Nachverrechnung der Abfertigung ergebenden Beträge zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid hat der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass das Gehalt des SF ab September 2003 entgegen den Behauptungen des Prüfungsorgans nicht um 25%, sondern um 30% erhöht worden sei. Die Erhöhung sei keineswegs grundlos erfolgt, sondern finde ihren Ursprung in der erfolgreichen Geschäftsentwicklung der Bw. die durch den Geschäftsführer SF ermöglicht worden sei. Weiters wurden vom steuerlichen Vertreter die Umsatzzahlen der Bw. für den Zeitraum Jänner bis August 2002 und September bis Dezember 2002 und zum Vergleich die Zeiträume Jänner bis August und September bis Dezember 2003 angeführt. Nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters ergäbe sich aus dieser Darstellung eine Umsatzerhöhung von 40,91% für den Vergleichszeitraum September bis Dezember 2002 zu 2003. Der Hauptgrund dieser Entwicklung sei im Abschluß eines Großauftrages zu sehen, welcher von SF bearbeitet und abgeschlossen worden sei. Dieser Erfolg sei in der Gehaltserhöhung zum Ausdruck gebracht worden. Dies sei auch von den Mitgesellschaftern getragen worden. Nach Abschluss dieser Arbeiten im Dezember 2003 sei der Einsatz von SF und auch der Gehalt um 25% des Bezuges vom Dezember 2003 reduziert und damit gleichzeitig der arbeitsrechtliche Anspruch auf die Abrechnung der Abfertigung und der Urlaubsschädigung realisiert worden. Weiters wurde vom steuerlichen Vertreter angeführt, dass die formelle Beendigung und der anschließende Neubeginn eines Dienstverhältnisses mit wesentlich verminderter Entlohnung (Reduktion der Bezüge der Folgezeit) einen arbeitsrechtlich normierten Anspruch auf Abfertigung auslösen. Dieser Abfertigungsanspruch sei, nach Bestehen der formellen Voraussetzungen – welche vom Finanzamt in keinem Punkt in Abrede gestellt worden seien – nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern. Arbeitsrechtlichen Anspruch des Dienstnehmers für künftige Lohnzahlungen bilde

der Letztbezug, in diesem Fall der Dezembergehalt 2003. Da dieser Gehalt um mehr als 25% vermindert worden sei, bestehe auch der Anspruch auf Abfertigung und dessen Abrechnung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988.

Außerdem wurde angemerkt, dass wenn die Abgabenbehörde der Ansicht sei, dass das Dienstverhältnis nicht unterbrochen gewesen sei, die Bw. den von der Abgabenbehörde zu stellenden Antrag auf Rückverrechnung der Beiträge zur Mitarbeitervorsorgekasse für den Zeitraum Februar bis Dezember 2004 vermissen.

Dem vom Finanzamt vorgelegten Lohnsteuerprüfungsakt ist zu entnehmen, dass vom steuerlichen Vertreter der Umlaufbeschuß der Bw. im Zusammenhang mit der Beendigung und Wiederaufnahme des Dienstverhältnisses von SF sowie die An – und Abmeldung bei der Wiener Gebietskrankenkasse übermittelt worden sind.

Vom Finanzamt wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Der steuerliche Vertreter hat daraufhin einen Vorlageantrag eingebracht. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Bezüge von SF nachhaltig um mehr als 25% gegenüber dem Dezemberbezug 2003 gesenkt worden seien. Der arbeitsrechtliche Anspruch wäre bei einer unveränderten Fortsetzung des Dienstverhältnisses die Beibehaltung des Letztbezuges (Dezember 2003) gewesen. Dies sei aber nicht erfolgt. Weder eine Wiedereinstellungszusage noch gravierende, im Betrieb der Bw. gelegene Ereignisse seien aus der Literatur als schädlich für das steuerrechtlich begünstigte Abrechnen einer Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 abzuleiten. Als Nachweis der Bezugskürzung war das Lohnkonto des SF für das Kalenderjahr 2004 dem Vorlageantrag angeschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

SF der Geschäftsführer der Bw. - welcher auch zu 25% an der Bw. beteiligt ist - hat laut Lohnkonto 2003 im Dezember 2003 Abfertigungszahlungen in Höhe von € 37.000,00 und € 154.000,00 erhalten. Die Zahlung in Höhe von € 154.000,00 wurde von der Bw. als gesetzliche Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 abgerechnet. Aus dem Lohnkonto 2003 geht weiters hervor, dass SF in den Monaten Jänner bis August 2003 von der Bw. ein Gehalt von je € 8.400,00 und im Juni einen Urlaubszuschuß von € 8.400,00 bezogen hat. Ab September 2003 wurde das Monatsgehalt auf € 11.000,00 erhöht. Die Weihnachtsremuneration von € 11.000,00 wurde im November ausbezahlt. Die Wochenstundenanzahl war mit 38,5 angegeben. Laut übermittelten Unterlagen hat die Bw.

SF bei der Wiener Gebietskrankenkasse mit 31. Dezember 2003 abgemeldet. Als Abmeldungsgrund wurde einverständliche Lösung des Beschäftigungsverhältnisses angeführt. Weiters ist aus den Unterlagen zu entnehmen, dass die Bw. SF mit 1. Jänner 2004 als kaufmännischen Angestellten mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 28 Stunden und einem Monatsbezug von € 8.200,00 wieder bei der Wiener Gebietskrankenkasse angemeldet hat.

Im Umlaufbeschuß der Bw. ist folgendes wörtlich angeführt:

Die Gesellschafter beschließen das Dienstverhältnis des Geschäftsführers SF, per 31. Dezember 2003 einvernehmlich aufzulösen. Die Fortsetzung des Dienstverhältnisses per 1. Jänner 2004 erfolgt mit – noch genau festzulegenden - verringerten Bezügen. Die Herabsetzung des Geschäftsführerbezeuges entspricht dem Wunsch von SF seinen Arbeitseinsatz um mindestens 25% zu verringern.

Der Beschluss war von SF am 24. November 2003 und von den anderen Gesellschaftern am 26. November 2003, am 5. Dezember 2003 und am 9. Dezember 2003 unterzeichnet worden. Mit ihrer Unterschrift erklärten sich die Gesellschafter mit der oben angeführten Beschlussfassung einverstanden.

Die Bw. vertritt den Rechtstandpunkt, dass das Dienstverhältnis von SF am 31. Dezember 2003 geendet hat. Dies sei auch durch die Abmeldung bei der Wiener Gebietskrankenkasse dokumentiert. Bei Beendigung des Dienstverhältnisses stehe arbeitsrechtlich ein Abfertigungsanspruch zu, welcher nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern ist. Die mit 1. Jänner 2004 erfolgte Wiedereinstellung von SF stehe der Begünstigung nicht entgegen, da das neue Dienstverhältnis zu geänderten Bedingungen (Gehaltsreduktion um 25% des Dezemberbezuges 2003) eingegangen worden ist. Außerdem seien alle formalen Voraussetzungen eingehalten worden.

Das Finanzamt ist der Auffassung, dass das Dienstverhältnis des SF nicht beendet sondern zu geänderten Bedingungen fortgesetzt worden ist und die ausbezahlte Abfertigung daher nicht nach § 67 Abs. 3 EStG 1988, sondern nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern ist. Nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 wird die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Abs. 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigung nach dieser Bestimmung. Unter Abfertigung ist 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 Gebietskörperschaften des öffentlichen Rechts, eines Kollektivvertrages oder der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist. Absatz 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 des Dienstverhältnisses resultierenden Ansprüche und die Abmeldung des Dienstnehmers von der Sozialversicherung. Treffen zwei unmittelbar anschließende Dienstverhältnisse bei demselben Arbeitgeber zusammen und wurde bei Beendigung des früheren Arbeitsverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet und 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 und vom Arbeitgeber zugesagt, liegt keine "Auflösung des Dienstverhältnisses", sondern ein einheitliches Dienstverhältnis vor (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 1998, Zl. 87/13/0178, vom 25. Jänner 1989, Zl. 7/13/0117 und vom 25. März 1993, Zl. 90/13/0068). Der an den Dienstnehmer gezahlte Betrag ist in diesem Fall als sonstiger Bezug nach Abs. 1 und 2 zu versteuern (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 1966, Zl. 2328/64). Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liegt trotz formaler Auflösung auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung der Entlohnung eintritt (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Februar 1990, Zl. 89/13/0033). 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 (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 34, 35 zu § 67 EStG 1988 und die dort zitierten Lohnsteuerrichtlinien).

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 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 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. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 1988, Zl. 87/13/0178). Von einer solchen Fortsetzung wird aber dann nicht die Rede sein, wenn ein Angestelltenverhältnis durch Kündigung beendet wird und dann nahtlos ein Arbeiterdienstverhältnis anschließt, da es sich in diesem Fall nicht mehr um das gleiche Dienstverhältnis handelt. Bloße Änderungskündigungen mit geringfügigen Änderungen in der Entlohnung beenden idR das Dienstverhältnis nicht und lösen damit keinen Anspruch auf eine Abfertigungszahlung aus (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Februar 1990, Zl. 89/13/0033).

Auch aus arbeitsrechtlicher Sicht ist ein Anspruch auf eine Abfertigung nur dann gegeben, wenn das Arbeitsverhältnis tatsächlich aufgelöst wird, nicht hingegen, wenn es - auch zu schlechteren Bedingungen (wobei die durch Gesetz, Kollektivvertrag oder Betriebsvereinbarung zwingend normierten Mindestanforderungen erfüllt sein müssen) - fortgesetzt wird (vgl. OGH vom 24. Februar 1990, 9 OB A 13-15/90).

Nach der vorliegenden Ab- bzw. Anmeldung der Wiener Gebietskrankenkasse steht im gegenständlichen Fall unbestritten fest, dass das bestehende Dienstverhältnis der Bw. mit SF zwar formell mit 31. Dezember 2003 aufgelöst, jedoch im unmittelbaren Anschluss daran wiederum ab 1. Jänner 2004 fortgeführt wurde.

Aus dem Umlaufbeschluss der Bw. geht hervor, dass die Gesellschafter der Auflösung des Dienstverhältnisses zum 31. Dezember 2003 des SF zugestimmt haben. Weiters ist im Umlaufbeschluss bereits die Zusage für die Fortsetzung des Dienstverhältnisses ab 1. Jänner 2004 mit SF enthalten. Die Höhe der ab 1. Jänner 2004 auszubehandelnden Bezüge stand bei Beschlussfassung noch nicht fest. Fest stand hingegen, dass nach dem Wunsch von SF der Arbeitseinsatz um mindestens 25% verringert werden sollte. Dem Wunsch auf Herabsetzung der Arbeitszeit ist die Bw. nachgekommen. Die wöchentliche Arbeitszeit hat laut Lohnkonto 2003 38,5 Stunden betragen. Laut Anmeldung der Wiener Gebietskrankenkasse beträgt die wöchentliche Arbeitszeit für das Beschäftigungsverhältnis ab 1. Jänner 2004 28 Wochenstunden. Dies entspricht einer Reduktion der Arbeitszeit um 26%.

Nach der obenstehenden angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann eine Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 versteuert werden, wenn das bisherige Dienstverhältnis formal beendet wurde und das daran anschließende neue Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderten Entlohnung begonnen wird. Für den vorliegenden Berufungsfall bedeutet dies, dass zu überprüfen ist, ob eine wesentliche Reduktion der

Bezüge ab 1. Jänner 2004 erfolgt ist. Es ist daher der Dezemberbezug 2003 mit dem Jännerbezug 2004 zu vergleichen, ob tatsächlich eine Bezugsreduktion stattgefunden hat. Im Dezember 2003 hat SF für 38,5 Wochenstunden eine Entlohnung von € 11.000,00 und im Jänner 2004 für 28 Wochenstunden ein Entgelt in Höhe von € 8.200,00 erhalten. Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates kann eine Vergleichsbetrachtung nur in der Form angestellt werden, dass die Höhe des Entgelts mit der Wochenstundenanzahl zu vergleichen ist. Dies bedeutet, dass der Stundensatz für die 38,5 Stunden € 285,71 und für die 28 Stunden € 292,85 beträgt. Aus dieser Vergleichsbetrachtung ergibt sich eindeutig, dass der Stundensatz geringfügig erhöht worden ist. Damit steht aber fest, dass keine wesentliche Änderung der Entlohnung erfolgt ist.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates ist im vorliegenden Fall nicht von einem beendeten und einem neuen Dienstverhältnis auszugehen, auch wenn die formalen Voraussetzungen für eine Beendigung von der Bw. eingehalten wurden, sondern von einer Fortsetzung des Dienstverhältnisses in geänderter Form. Da keine Beendigung des Dienstverhältnisses vorliegt, hat das Finanzamt zu Recht den Betrag in Höhe von € 154.000,00 nicht als Abfertigung qualifiziert und ihm die Begünstigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 versagt. Gegen die Höhe der vom Prüfungsorgan festgestellten Abgabennachforderungen wurden von der Bw. keine Einwendungen vorgebracht. Abschließend wird zum Vorbringen der Bw. in der Berufung auf Rückverrechnung der Beiträge zur Mitarbeitervorsorgekasse für den Zeitraum Februar bis Dezember 2004 des SF angemerkt, dass eine Rückverrechnung der bezahlten Beiträge auf Grund der Bestimmung des § 6 Abs. 2 des betrieblichen Mitarbeitervorsorgesetz (BMVG) in Verbindung mit § 69 ASVG zu erfolgen hat. Auf diesen Punkt war daher im Rahmen dieser Berufungsentscheidung nicht einzugehen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 4. September 2009