



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Mag. Karl Brieber, Wirtschaftstreuhänder Steuerberater, 1010 Wien, Seilerstraße 18-20, vom 6. Juli 2006 gegen den Bescheid betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 hinsichtlich Lohnsteuer sowie gegen die Abgabenbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag des Finanzamtes Baden Mödling für das Jahr 2002 vom 12. Juni 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer „gemeinsamen Prüfung lohnabhängigen Abgaben“ stellte der Prüfer unter anderem fest, dass die beiden mit je 25 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer im Dezember 2002 jeweils eine Abfertigung ausbezahlt erhielten, die zur Gänze mit dem begünstigten Steuersatz von 6 % versteuert wurde. Die Dienstverhältnisse seien formal beendet und anschließend mit wesentlich verminderter Entlohnung neu begonnen worden. Die Jahresbezüge 2003 seien im Vergleich zum Jahr 2002 um etwa 30 % vermindert worden. Hiermit sei zwar die gesetzliche Voraussetzung, dass innerhalb von 12 Monaten keine Erhöhung der Bezüge ohne entsprechende gravierende wirtschaftliche Gründe erfolgen dürfe, erfüllt. Doch sei diese Herabsetzung der Bezüge offensichtlich von vornherein nicht auf Dauer

geplant gewesen. Dies gehe eindeutig aus der Mitteilung vom 4.10.2002 vom bevollmächtigten steuerlichen Vertreter an die lohnverrechnende Stelle hervor, dass die Reduktion der Bezüge der beiden Geschäftsführer um 25 % für ein Jahr vorgenommen werden würde. Tatsächlich seien ab dem Jahr 2004 die Bezüge wieder wesentlich angehoben worden und zwar auf einen Betrag, der in etwa 108 % der ursprünglichen Bezüge aus 2002 entsprechen würde.

Unter Betrachtung der Jahresergebnisse stellte der Prüfer dar, dass keine gravierenden wirtschaftlichen Gründe vorgelegen hätten, welche die Herabsetzung der Bezüge im Kalenderjahr 2002 und die darauf folgende Erhöhung im Jahr 2003 gerechtfertigt hätten. Die Entlohnung von Überstunden sei offensichtlich in das Kalenderjahr 2004 verschoben worden (Auszahlung Feber 2004 Überstundenentlohnung € 6.421,65). Die Reduzierung der Bezüge für 2003 sei offensichtlich nur aus steuerlichen Gründen erfolgt, eine wirtschaftliche Notwendigkeit sei nicht vorgelegen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide.

In der dagegen eingebrochenen Berufung wird auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 1070 verwiesen, wonach Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 steuerlich begünstigt seien, wenn „das bisherige Dienstverhältnis formal beendet“ werde „und anschließend ein neues Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderter Entlohnung (Reduktion der Bezüge um mindestens 25%) begonnen werde. Erfolge jedoch innerhalb von 12 Monaten eine Erhöhung der Bezüge ohne entsprechende gravierende wirtschaftliche Gründe, dann sei von vornherein die Abfertigungszahlung nicht begünstigt zu versteuern, sondern stelle einen sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 dar. Es komme nicht darauf an, was geplant gewesen sei, sondern ausschließlich darauf, dass innerhalb von 12 Monaten eine Erhöhung der Bezüge ohne entsprechende gravierende wirtschaftliche Gründe nicht erfolgt sei. Dass das Dienstverhältnis formal beendet worden sei, habe auch der Prüfer bestätigt.“

Die Berufungen wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung an den UFS vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die im Berufungsfall maßgebende Bestimmung des § 67 EStG 1988, in der für den strittigen Zeitraum gültigen Fassung lautet:

"Sonstige Bezüge

§ 67. (1) Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 1 680 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 1 680 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

(3) Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird 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 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,
- 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. ...

(6) Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von MV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), sind mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen bei einer nachgewiesenen

Dienstzeit von	bis zur Höhe von
3 Jahren	2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
5 Jahren	3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
10 Jahren	4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
15 Jahren	6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
20 Jahren	9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
25 Jahren	12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im

Sinne des Abs. 3 kürzen das steuerlich begünstigte Ausmaß. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder dieses Absatzes bereits früher ausgezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Soweit die Grenzen des ersten und zweiten Satzes überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Die vorstehenden Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer MV-Kasse bestehen."

Die Festsetzung des DB gründet sich auf § 41 FLAG und lautet:

§ 41. (1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(4) Zur Beitragsgrundlage gehören nicht:

- a) Ruhe- und Versorgungsbezüge,*
- b) die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,*
- c) ...*

Die Festsetzung des DZ gründet sich auf § 122 WKG.

Nach dem klaren Wortlaut der oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen des EStG 1988 ist unter Abfertigung die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund der taxativen Aufzählung der Rechtsgrundlagen zu leisten ist. Über das Zusammentreffen von zwei unmittelbar aneinander anschließenden Dienstverhältnissen ist dem Gesetz nichts zu entnehmen. Nach der Judikatur des VwGH (vgl. 90/13/0068 vom 25.3.1992) ist die genannte Begünstigungsvorschrift nur in den Fällen der Auflösung des Dienstverhältnisses anwendbar. Treffen zwei unmittelbar aneinander anschließende Dienstverhältnisse zusammen und wurde bei Beendigung des früheren Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet oder geltend gemacht, dann sind ein beendetes Dienstverhältnis und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Ausnahmen davon sind dort angebracht, wo die unmittelbare, im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde (vgl. weiters die

Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 1988, 87/13/0178, und vom 7. Februar 1990, 89/13/0033).

Die Berufungswerberin stützt sich in ihrer Argumentation auf die Aussagen in den Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002 Rz 1070), wonach für eine begünstigte Besteuerung zusammengefasst eine wesentlich verminderte Entlohnung (Reduktion der Bezüge um mindestens 25%) gefordert wird und innerhalb von zwölf Monaten eine Erhöhung der Bezüge ohne entsprechende gravierende wirtschaftliche Gründe nicht erfolgen darf. Diese geforderten Voraussetzungen finden sich auch in den Feststellungen des Prüfers wieder, entsprechen aber so nicht dem Zweck der anzuwendenden Begünstigungsbestimmung. Dem sozialpolitischen Zweck einer Abfertigung – dem Arbeitnehmer die Zeit nach Kündigung des Dienstverhältnisses bis zum Antritt einer neuen Beschäftigung überbrücken zu helfen oder den Übertritt in den Ruhestand mit erheblich geringeren Bezügen zu erleichtern – entsprechend, sah sich der Gesetzgeber schon 1946 veranlasst, auf dem Gebiet der Einkommensteuer eine Begünstigungsvorschrift zu schaffen, nämlich § 4 ESt-Nov 1946, BGBl 203 (Hofstätter-Reichel, Kommentar EStG 1972, Tz 1 zu § 67 Abs. 3 und 4).

Diesem sozialpolitischen Zweck einer Abfertigung wird somit nach der Rechtsprechung des VwGH im übertragenen Sinn dort nicht entsprochen, wo die unmittelbare, im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde. Dass im gegenständlichen Fall die unmittelbare, im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen wurde, zeigt sich nach Ansicht des UFS klar und deutlich nach den im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung wiedergegebenen, von der Berufungswerberin in der Berufung weitestgehend unwidersprochen gebliebenen, Ermittlungen des Prüfers durch folgende Umstände:

Die vom Gesetz zwar nicht geforderten, aber für eine derartige Maßnahme doch häufig vorliegenden wirtschaftlichen oder auch andere Gründe sind nicht erkennbar bzw. konnten von der Berufungswerberin nicht genannt werden.

Die Berufungswerberin war aus der Sicht der erzielten Gewinne erfreulicherweise nicht in der Situation, derartige Maßnahmen auf Grund wirtschaftlicher Überlegungen durchführen zu müssen (laut Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 2.6.2006 Gewinn 2001 € 147.078,75, 2002 € 148.493,31 zuzüglich der Aufwendungen für die Abfertigungszahlungen in Höhe von € 146.731,40, ergibt einen Gesamtgewinn für 2002 in Höhe von € 295.224,71, Gewinn 2003 € 230.238,58).

Aus einer Mitteilung des bevollmächtigten steuerlichen Vertreters an die lohnverrechnende Stelle vom 4.10.2002 geht hervor, dass die beiden Geschäftsführer mit 31.12.2002 „Änderungs“ gekündigt werden würden und ab Jänner 2003 für ein Jahr ein um 25% vermindertes Gehalt beziehen würden.

Der Prüfer hat zudem festgestellt, dass die Entlohnung von Überstunden in Höhe von € 6.421,65, Auszahlung Februar 2004, offensichtlich in das Kalenderjahr 2004 verschoben wurde.

Laut Mitteilung der Berufungswerberin vom 28.9.2009 seien keine schriftlichen Verträge abgeschlossen worden, da sich die diesbezüglichen mündlichen Vereinbarungen unmittelbar aus der Lohnverrechnung ergeben hätten und diese auch tatsächlich gelebt worden wären. Da es sich bei der Auflösung der gegenständlichen Dienstverhältnisse um Änderungskündigungen gehandelt habe, wären insofern auch keine Eintragungen im Firmenbuch notwendig gewesen.

Was die Durchsetzung einer derartigen Maßnahme in einer GesmbH im Hinblick auf die Zustimmung durch andere Gesellschafter betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass die beiden betroffenen Dienstnehmer jeweils mit 25 % als Gesellschafter-Geschäftsführer beteiligt sind und die restlichen Anteile an der Berufungswerberin jeweils mit 25 % von den beiden Ehegattinnen der Geschäftsführer gehalten werden.

Der oben zitierte sozialpolitische Zweck der ausbezahlten Abfertigungen ist im gegenständlichen Fall nicht erkennbar. Vielmehr wurden die Änderungskündigungen, wie oben dargestellt, als steuersparende Maßnahme gesetzt. Das ergibt sich daraus, dass aus den oben dargestellten Gründen die unmittelbare, im wesentlichen unveränderte Fortsetzung der ersten Dienstverhältnisse schon bei ihrer Beendigung in Aussicht genommen wurde, weswegen der UFS die Ansicht vertritt, dass das Finanzamt zu Recht aus den oben angeführten Gründen die begünstigte Besteuerung der Abfertigungen verweigert hat.

Zur Klarstellung wird darauf hingewiesen, dass der UFS mangels ordnungsgemäßer Kundmachung nicht an die Lohnsteuerrichtlinien gebunden ist

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 28. Jänner 2010