



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JH, vertreten durch die Stemmer Bahl Fend Steuerberatungsgesellschaft OEG, 6830 Rankweil, Am Bühel 6, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen.

Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	46.383,09 €
Werbungskosten	-868,20 €
Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	<u>-7.091,20 €</u>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	<u>38.423,69 €</u>
Sonderausgaben (eingeschliffen gem. § 18 Abs. 3 Z 2 EStG)	-628,12 €
Kirchenbeitrag	-75,00 €
Einkommen	<u>37.720,57 €</u>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	11.794,03 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	<u>-54,00 €</u>
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	<u>11.449,03 €</u>
Gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG: 6% von 5.634,86	338,09 €
Gem. § 67 Abs. 3 und 6 EStG: 6% von 8.040,00	<u>482,40 €</u>
Einkommensteuer	<u>12.269,52 €</u>
Ausländische Steuer	<u>-2.525,06 €</u>
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	<u>9.744,46 €</u>

Entscheidungsgründe

Der in Liechtenstein als Personal- und Kundenberater tätige Berufungsführer erhielt von seiner Arbeitgeberin, der im Alleineigentum der E-Beteiligungs Société Anonyme (im Folgenden: SA), V, stehenden Firma E-SA, S, aus Anlass der einvernehmlichen Kündigung des Dienstverhältnisses per 31. Mai 2002 infolge der zu diesem Stichtag erfolgten Liquidation der Gesellschaft eine im Lohnausweis als freiwillige Abfertigung für seine vierjährige Dienstzeit ausgewiesene Zahlung in Höhe von 12.000 SFr. Mit 1. Juni 2002 schloss der Berufungsführer einen Dienstvertrag mit der per 27. März 2002 gegründeten Firma E-Dienstleistungs SA, S, einer hundertprozentigen Tochter der E-P-AG, W, ab.

Während der Berufungsführer mit der Begründung, dass er korrekt ab- und angemeldet worden sei, keine Ansprüche übernommen habe, neue Dienstverträge ausgestellt worden seien und es sich beim neuen Dienstgeber um eine andere Rechtsperson handle, die Besteuerung der in Rede stehenden Zahlung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 begehrt, versagte das Finanzamt diese mit der Begründung, dass eine im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des bisherigen Dienstverhältnisses vorliege und dieses daher nicht beendet worden sei. Der Berufungsführer sei unverändert als Kunden- und Personalberater tätig, die Stellung in der Firma sowie das Arbeitsgebiet hätten keine Änderung erfahren und das Gehalt sei nahezu unverändert geblieben. Auch seien die Dienstverträge vom 1. September 1998 bzw. vom 1. Juni 2002 nahezu ident und von denselben Personen unterfertigt worden.

Auf entsprechende Vorhalte des unabhängigen Finanzsenates teilte die steuerliche Vertretung mit Schriftsätzen vom 4. Mai 2006 und vom 8. Juni 2006 unter Vorlage diverser Unterlagen (Kündigungsschreiben vom 28. Februar 2002, Fragebogen der Liechtensteinischen Alters- und Hinterlassenversicherung, Arbeitnehmerliste, Abrechnung der Versicherungsprämien der E-SA sowie der E-Dienstleistungs SA, Handelsregisterauszüge der genannten Firmen, Dienstverträge) ergänzend mit, dass die (sozialversicherungsrechtlichen) An- und Abmeldungen bei den entsprechenden Stellen vorgenommen und sämtliche Versicherungen am 1. Juni 2002 neu abgeschlossen sowie offene Urlaubsersatzansprüche mit 31. Mai 2002 ausbezahlt worden seien. Betreffend den wirtschaftlichen Hintergrund für die Liquidation der E-SA wurde ausgeführt, dass die E-Gruppe für Zwecke des Einstiegs eines (namentlich angeführten) Finanzinvestors umstrukturiert worden sei. Im Zuge der Beteiligung des Finanzinvestors sei eine neue Struktur geschaffen und das Geschäft innerhalb des Konzerns in Liechtenstein neu aufgebaut worden, wobei dieser darauf bestanden habe, dass die E-SA liquidiert werde und eine Neugründung in Liechtenstein erfolge, weil keine due diligence durchgeführt worden sei und daher das Risiko irgendwelcher Altlasten (Steuer, Sozialversicherung) ausgeschlossen werden sollte. Die E-SA habe demgemäß nicht zum

Konzern gehört und sei alleine nicht mehr lebensfähig gewesen. Die E-Dienstleistungs SA sei am 27. März 2002 gegründet worden, habe aber erst am 31. Mai 2002 aktiv werden können (Statuten, Geschäftsführung, Gewerbebewilligungen). Die beiden Unternehmen seien völlig unterschiedliche Rechtskörper, Aktieninhaber sei vorher die E-Beteiligungs SA, V, und danach die E-AG, W, gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind sonstige, Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen) mit dem Steuersatz des Abs. 1 (6%) zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen. Über dieses Ausmaß hinaus enthält der zweite Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988 für freiwillige Abfertigungen eine zusätzliche, nach der nachgewiesenen Dienstzeit gestaffelte Begünstigung (sog. „Zwölftelregelung“).

Nach § 67 Abs. 11 EStG 1988 sind die Absätze 1, 2, 6 und 8 auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

Unbestritten ist zwischen den Verfahrensparteien, dass es sich bei der in Rede stehenden Zahlung an den Berufungsführer um eine freiwillige Abfertigung handelt. Die für freiwillige Abfertigungen vorgesehene Begünstigung hat – ebenso wie jene für gesetzliche Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 – die Beendigung des Dienstverhältnisses zur Voraussetzung.

Treffen zwei unmittelbar aneinander anschließende Dienstverhältnisse zusammen und wurde bei Beendigung des früheren Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet oder geltend gemacht, dann sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein beendetes Dienstverhältnis und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Ausnahmen davon seien dort angebracht, wo die unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt worden sei (vgl. VwGH 25.3.1992, 90/13/0068 unter Hinweis auf VwGH 7.2.1990, 89/13/0033 und das hierzu ergangene Vorerkenntnis vom 25.5.1988, 87/13/0178).

Den angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes lagen jeweils Fälle zu Grunde, in denen das Dienstverhältnis des Geschäftsführers einer GmbH aufgelöst wurde und dieser nach einem Gesellschafterwechsel von den neuen Gesellschaftern wiederum zum Geschäftsführer der GmbH bestellt wurde. Folglich wurde in diesen Fällen das Dienstverhältnis mit der selben GmbH und somit mit der selben Arbeitgeberin fortgesetzt und kann daher nach Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates nicht davon ausgegangen werden, dass die vom Verwaltungsgerichtshof angeführte Ausnahme vom Grundsatz des Vorliegens eines beendeten

und eines neu eingegangenen Dienstverhältnisses (dass das Dienstverhältnis in seiner tatsächlichen Ausgestaltung im Wesentlichen unverändert fortgesetzt wurde, ist unbestritten) auch in jenen Fällen Anwendung findet, in denen das Dienstverhältnis **nicht** beim selben Arbeitgeber fortgesetzt wird. Hierfür spricht vor allem, dass bei einem Dienstverhältnis, das nicht unter Wahrung sämtlicher Rechte und Pflichten auf einen neuen Arbeitgeber übergeht, wie dies zB nach § 3 des Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetzes (AVRAG) oder bei entsprechenden Umgründungsvorgängen der Fall wäre, eine strikte Trennung der gegenüber den verschiedenen Arbeitgebern bestehenden Rechte und Pflichten erforderlich ist.

Arbeitgeber kann jede physische oder juristische Person sowie jedes andere Gebilde des Wirtschaftslebens, wie Gesellschaften nach bürgerlichem Recht und noch weit losere Personenzusammenschlüsse, sein (vgl. Fellner, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 47 Tz 1). Bei den gegenständlichen „sociétés anonyme“ handelt es sich um Aktiengesellschaften nach liechtensteinischem Recht. Den Handelsregisterauszügen zufolge wurde die E-SA per 31. Mai 2002 liquidiert und die E-Dienstleistungs SA per 27. März 2002 neu gegründet, deren Statuten wurden per 31. Mai 2002 geändert. Es kann sohin kein Zweifel darüber bestehen, dass es sich bei der E-SA, mit der der Berufungsführer bis 31. Mai 2002 in einem Dienstverhältnis stand, einerseits, und der E-Dienstleistungs SA, für die er ab 1. Juni 2002 tätig war, andererseits, unabhängig davon, wer Inhaber der Aktien der Gesellschaften ist und wer die vertretungsbefugten Organe sind, um verschiedene Kapitalgesellschaften handelt. Arbeitgeberin des Berufungsführers war somit aber jeweils die betreffende Kapitalgesellschaft und hat dieser daher als Arbeitnehmer den Dienstgeber gewechselt.

Eine Betriebsübertragung im Sinne des § 1173a Art. 43 des liechtensteinischen ABGB, die allenfalls zu einem Übergang des Arbeitsverhältnisses mit allen Rechten und Pflichten geführt hätte, lässt sich der Aktenlage nicht entnehmen. Vielmehr war nach den Ausführungen im Schreiben vom 8. Juni 2006 für die Liquidation der E-SA und die Neugründung der E-Dienstleistungs SA gerade ausschlaggebend, dass im Zusammenhang mit der Aufnahme eines Finanzinvestors und der Umgestaltung der Konzernstruktur keine derartigen „Altlasten“ übernommen wurden. Dementsprechend ist nach den vorgelegten Unterlagen auch die sozialversicherungsrechtliche Ab- und Anmeldung erfolgt und wurden offene Urlaubsansprüche abgefunden (entsprechende Zahlungen sind im Lohnausweis ausgewiesen). Im Übrigen geht auch aus dem neuen Dienstvertrag vom 1. Juni 2002 hervor, dass Vordienstzeiten nicht anerkannt werden (Punkt 2) und eventuelle Ansprüche aus vorherigen Dienstverhältnissen nicht übernommen werden (Punkt 9). Insoweit unterscheidet sich der gegenständlich zu beurteilende Fall daher auch maßgeblich von jenem, der der vom Finanzamt ins Tref-fen geführten Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 15.12.1998, Zl.

RV 776/1-V6/98, zu Grunde lag, wurde in diesem das Arbeitsverhältnis doch gemäß Artikel 333 des Schweizer Obligationenrechts mit allen Rechten und Pflichten übernommen.

Folglich kann nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates kein Zweifel darüber bestehen, dass das Dienstverhältnis des Berufungsführers mit der die freiwillige Abfertigung leistenden E-SA beendet wurde und damit die Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 gegeben ist, zumal auch nicht erkennbar ist, dass mit den geleisteten Zahlungen tatsächlich anderweitige Ansprüche abgefunden worden wären oder bloß steuerliche Gründe für die gewählte Vorgehensweise maßgeblich gewesen wären.

Für eine solche Beurteilung spricht im Ergebnis schließlich auch, dass nach der Verwaltungspraxis eine begünstigte Besteuerung von Abfertigungszahlungen gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 auch in Fällen des Vorliegens einer Wiedereinstellungszusage zulässig ist, wenn im Rahmen von Betriebsveräußerungen oder Umgründungen das Dienstverhältnis mit dem veräußernden oder umzugründenden Unternehmen als Arbeitgeber einvernehmlich aufgelöst wird und Abfertigungen im beiderseitigen Einvernehmen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer ausbezahlt werden. Dies selbst dann, wenn für die Veräußerungen oder Umgründungen das AVRAG anzuwenden ist (vgl. Fellner, a.a.O, § 67 Abs. 3 bis 5 Tz 8 unter Hinweis auf die Lohnsteuerrichtlinien 1999, Rz 1072).

Nachdem die in Rede stehende freiwillige Abfertigung ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigt, war diese zur Gänze (d.s. 12.000 SFr bzw. 8.040 €) dem begünstigten Steuersatz zu unterziehen und der Berufung daher Folge zu geben. Die Aufteilung der Sozialversicherungsbeiträge auf die laufenden bzw. sonstigen Bezüge wurde entsprechend angepasst.

Feldkirch, am 20. Juli 2006