

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R

in der Beschwerdesache Bf.

gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 10.04.2012 zu StNr. 000/0000, mit denen die Beschwerdeführerin gemäß § 82 EStG zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuern betreffend die Jahre 2006, 2008 und 2009 herangezogen wurde,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Die Haftung für Lohnsteuer 2006 wird auf einen Betrag von 91.713,11 € eingeschränkt.

Der Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer 2008 wird aufgehoben.

Die Haftung für Lohnsteuer 2009 wird auf einen Betrag von 64.266,54 € eingeschränkt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer vom Finanzamt Grieskirchen Wels durchgeführten Außenprüfung (AB-Nr.) betreffend unter anderem die Lohnabgaben für den Zeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2009 traf die Prüferin auch Feststellungen zu Abfertigungen, die von der Beschwerdeführerin an Dienstnehmer gewährt worden waren.

A) Vereinbarungen der Beschwerdeführerin mit den Dienstnehmern

Im Arbeitsbogen der Prüferin finden sich dazu hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Abfertigungen betreffend die Dienstnehmer S , V , B und E folgende Vereinbarungen der Beschwerdeführerin mit diesen Dienstnehmern:

1) Vereinbarung mit S vom 10.4.2006 (Auszug)

Präambel

Der Dienstnehmer kündigt den mit der BF bestehenden Dienstvertrag wegen Inanspruchnahme der vorzeitigen Alterspension bei langer Versicherungsdauer zum 31.08.2006. Einvernehmlich festgehalten wird, dass der Dienstnehmer während seiner Dienstzeit führende Tätigkeiten ausgeübt hat und maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen hatte, somit leitender Angestellter war. In Anbetracht der Dienstnehmerkündigung vereinbaren die BF und der Dienstnehmer einvernehmlich nachfolgende Punkte.

1. Beendigung des Dienstverhältnisses, Urlaubs- und Freizeitansprüche

1.1. Die BF nimmt die Kündigung des Dienstnehmers wegen Inanspruchnahme der vorzeitigen Alterspension bei langer Versicherungsdauer zum 31.08.2006 zur Kenntnis.

1.2. Bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens wird das Angestelltenverhältnis beiderseits ordnungs- und vertragsgemäß abgewickelt.

1.3. Ausdrücklich vereinbart wird, dass zum Zeitpunkt des Ausscheidens noch bestehende Resturlaubs- und Freizeitansprüche nicht gesondert abgegolten werden, sondern in der Vergütung gemäß Punkt 2.2. enthalten sind.

2. Vergütung

2.1. Der Dienstnehmer erhält mit Beendigung des Dienstverhältnisses die volle Abfertigung in gesetzlicher Höhe.

2.2. Der Dienstnehmer erhält eine Vergütung, mit der unter anderem die Einhaltung des strengen Wettbewerbsverbotes gemäß Punkt 3. abgegolten wird. Die Höhe der Vergütung beträgt 1/4 des letzten Jahresbezuges lt. EStG § 67 Abs. 6.

2.3. Mit den in diesem Vertragspunkt angeführten Vergütungen und sonstigen Regelungen sind alle einzelvertraglichen, gesetzlichen und kollektivvertraglichen Ansprüche des Dienstnehmers sowie etwaige Ansprüche des Dienstnehmers aus Betriebsvereinbarungen aus dem mit der BF bis zum 31.08.2006 bestehenden Dienstverhältnis abgegolten.

3. Konkurrenzklausel

...

4. Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse

...

5. Verstoß gegen Punkt 3. und Punkt 4. dieser Vereinbarung durch Dienstnehmer

Jeder Verstoß des Dienstnehmers gegen die in Punkt 3. (Konkurrenzklausel) und Punkt 4. (Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse) dieses Vertrages angeführten Vereinbarungen berechtigt die BF zur Rückforderung bereits bezahlter Abgeltungsbeträge gemäß Punkt 2.2.

Die BF behält sich vor, Schadenersatz geltend zu machen und geeignete Maßnahmen zur Vermeidung künftiger Schäden zu treffen.

6. Schlussbestimmungen

Mit dieser Vereinbarung sind sämtliche, auch nicht in dieser Vereinbarung angesprochenen, wechselseitigen Ansprüche zwischen der BF und dem Dienstnehmer aus dem gegenständlichen Arbeitsverhältnis endgültig erledigt und bereinigt. Nebenabreden wurden nicht getroffen. Änderungen und Ergänzungen dieser Vereinbarung bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform, dies gilt auch für ein Abgehen vom Schriftformerfordernis.

Sollte eine Bestimmung dieser Vereinbarung unwirksam sein oder werden, so wird dadurch die Wirksamkeit der anderen Bestimmungen dieser Vereinbarung nicht berührt. An die Stelle der unwirksamen Bestimmung tritt eine rechtlich zulässige Bestimmung, die Sinn und Zweck der unwirksamen Bestimmung so nahe wie möglich kommt.

2) Vereinbarung mit V vom 20.12.2007 (Auszug)

Präambel

Das zwischen der BF und dem Dienstnehmer seit 01.12.1975 bestehende Dienstverhältnis auf Basis der Dienstverträge vom ... wird per 30.06.2008 aus gesundheitlichen Gründen vorzeitig aufgrund berechtigten Austrittes durch den Dienstnehmer gelöst. Einvernehmlich festgehalten wird, dass der Dienstnehmer während seiner Dienstzeit führende Tätigkeiten ausgeübt hat und maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen hatte, somit leitender Angestellter war. In Anbetracht des vorzeitigen berechtigten Austritts vereinbaren die BF und der Dienstnehmer einvernehmlich nachfolgende Punkte.

1. Beendigung des Dienstverhältnisses, Urlaubs- und Freizeitansprüche

1.1. Das Dienstverhältnis wird aus gesundheitlichen Gründen vorzeitig vom Dienstnehmer durch berechtigten Austritt zum 30.06.2008 gelöst.

Die übrigen Punkte der Vereinbarung entsprechen in den entscheidungsrelevanten Punkten der oben zitierten Vereinbarung mit dem Dienstnehmer S.

3) Vereinbarung mit B vom 3.12.2007 (Auszug)

Präambel

Die Dienstnehmerin kündigt den mit der BF bestehenden Dienstvertrag wegen Inanspruchnahme der vorzeitigen Alterspension bei langer Versicherungsdauer zum 31.12.2008. Einvernehmlich festgehalten wird, dass die Dienstnehmerin während ihrer Dienstzeit führende Tätigkeiten ausgeübt hat und maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen hatte, somit leitende Angestellte war. In Anbetracht der Dienstnehmerkündigung vereinbaren die BF und die Dienstnehmerin einvernehmlich nachfolgende Punkte.

1. Beendigung des Dienstverhältnisses, Urlaubs- und Freizeitansprüche

1.1. Die BF nimmt die Kündigung der Dienstnehmerin wegen Inanspruchnahme der vorzeitigen Alterspension bei langer Versicherungsdauer zum 31.12.2008 zur Kenntnis.

Die übrigen Punkte der Vereinbarung entsprechen in den entscheidungsrelevanten Punkten der oben zitierten Vereinbarung mit dem Dienstnehmer S.

4) Vereinbarung mit E vom 18.9.2008 (Auszug)

Präambel

Das zwischen der BF und der Dienstnehmerin seit 01.03.1973 bestehende Dienstverhältnis auf Basis der Dienstverträge vom ... wird per 31.10.2009 einvernehmlich gelöst. Ebenso festgehalten wird, dass die Dienstnehmerin während ihrer Dienstzeit führende Tätigkeiten ausgeübt hat und maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen hatte, somit leitende Angestellte war. In Anbetracht der einvernehmlichen Lösung vereinbaren die BF und die Dienstnehmerin nachfolgende Punkte.

1. Beendigung des Dienstverhältnisses, Urlaubs- und Freizeitansprüche

1.1. Das Dienstverhältnis wird einvernehmlich zum 31.10.2009 gelöst.

Die übrigen Punkte der Vereinbarung entsprechen in den entscheidungsrelevanten Punkten der oben zitierten Vereinbarung mit dem Dienstnehmer S.

B) Erhöhung der Bruttobezüge dieser Dienstnehmer

Die unter Punkt A) erwähnten Vereinbarungen enthalten – entgegen der Feststellungen der Prüferin (siehe dazu unten Punkt C) – keinerlei Regelungen über eine allfällige Erhöhung des laufenden Bezugs im Hinblick auf das absehbare Ausscheiden der Dienstnehmer aus dem Unternehmen der Beschwerdeführerin. Eine wesentliche Erhöhung der Bezüge ist allerdings den im Arbeitsbogen der Prüferin abgelegten Ablichtungen der Lohnkonten zu entnehmen:

1) Das monatliche Bruttogehalt des Dienstnehmers S betrug im Jahr 2005 laut Jahreslohnkonto 10.043,91 €. Bereits ab Jänner 2006 (somit vor Abschluss der Vereinbarung vom 10.4.2006) bis einschließlich August 2006 (Beendigung des Dienstverhältnisses) wird im Jahreslohnkonto ein gegenüber dem bisherigen Bezug wesentlich erhöhtes monatliches Bruttogehalt von 19.473,20 € ausgewiesen, welches auch der Berechnung der Abfertigung zugrunde gelegt wurde.

2) Das monatliche Bruttogehalt des Dienstnehmers V wurde von 10.165,77 € (bis Dezember 2007) auf 22.911,80 € (ab Jänner 2008 bis Juni 2008) erhöht und der Berechnung der Abfertigung zugrunde gelegt.

3) Das monatliche Bruttogehalt der Dienstnehmerin B wurde von 14.743,40 € (bis Juni 2008) auf 38.005,13 € (Juli bis Dezember 2008) erhöht und der Berechnung der Abfertigung zugrunde gelegt.

4) Das monatliche Bruttogehalt der Dienstnehmerin E wurde von 10.531,04 € (bis Dezember 2008) auf 21.829,56 € (Jänner bis Oktober 2009) erhöht und der Berechnung der Abfertigung zugrunde gelegt.

C) Prüferfeststellung

In der Tz 3 eines Besprechungsprogrammes, auf welche in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 8.3.2012 verweisen wird, traf die Prüferin folgende Feststellungen und rechtliche Erwägungen:

Im Zuge der GPLA-Prüfung wurde der Sachverhalt festgestellt, dass mit einzelnen Dienstnehmern schriftliche Vereinbarungen über die Beendigung der Dienstverhältnisse (einvernehmliche Lösung, Dienstgeberkündigung, Inanspruchnahme der Alterspension) getroffen wurden. In diesen Vereinbarungen, die durchwegs mehrere Monate (durchschnittlich 6 Monate) vor Auflösung der Dienstverhältnisse geschlossen wurden, wurden auch wesentliche Erhöhungen der laufenden Bezüge dieser Dienstnehmer beschlossen und wurde dieser letzte - auf Grund der Vereinbarung – erhöhte Bezug der Berechnung der Abfertigungsansprüche zugrunde gelegt. In einem vom geprüften Unternehmen vorgelegten Schreiben zur Frage der rechtlichen Beurteilung, welches Gehalt der Abfertigung zugrunde zu legen ist, wird von den Verfassern (RA Dr. G und MMag. D) die Rechtsansicht vertreten, dass der Hinweis auf die Einschränkung des Aktualitätsprinzips für Entgeltsänderungen, die ihre Ursache in der bevorstehenden Änderung des Dienstverhältnisses haben, nicht richtig wäre (unter Verweis auf die Ausführungen des UFS Graz in dessen Entscheidung vom 29.12.2010 und Verweis auf die Ausführungen in der Entscheidung des OGH vom 17.3.2004, Zl. 9 ObA 101/03 y). Allerdings wird schon ausgeführt, dass nach Ansicht von Schrank (Schrank in ZAS 1990, 1) das Aktualitätsprinzip dahingehend einzuschränken ist, dass aktuelle Veränderungen des Entgelts, die ihre Ursache in der durch die Arbeitgeber- oder Arbeitnehmerkündigung ausgelösten bevorstehenden Beendigung haben, außer Ansatz zu lassen sind, soweit in ihnen eine Beeinträchtigung des unmittelbar bevorstehenden (gesetzlich zwingend gestalteten) Abfertigungsanspruches zu sehen ist, wobei die bei zeitlicher Nähe im Zweifel anzunehmende Gesetzesumgehung nach Meinung Schranks eine Beweislastumkehr gebietet. Die Höhe der Abfertigung habe sich nach dem für den letzten Monat gebührenden Entgelt zu bemessen - dies wäre das zitierte Aktualitätsprinzip - und ist die Höhe der Abfertigung von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängig. Aus arbeitsrechtlicher Sicht würde sich nach Meinung der Verfasser der Stellungnahme für den konkreten Fall ergeben, dass das zuletzt bezogene Entgelt und damit das erhöhte Entgelt der Berechnung des Abfertigungsanspruches zugrunde zu legen ist, zumal auch für die Ermittlung der steuerlichen Begünstigungen die nach arbeitsrechtlichen Vorschriften ermittelte Höhe für die Abfertigung maßgeblich wäre.

Gem. § 67 Abs 3 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe der Abfertigung 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. Gemäß § 23 Abs 1 AngG ist Berechnungsgrundlage für die Abfertigung das für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührende Entgelt. Im gegenständlichen Fall wurden mit den Dienstnehmern Vereinbarungen über die Beendigung von Dienstverhältnissen getroffen, wobei in diesen Vereinbarungen auch eine wesentliche Erhöhung der laufenden Bezüge bis zum Ende des Dienstverhältnisses getroffen wurde. Diese Vereinbarungen über die Erhöhung der Bezüge wurden kurze Zeit - maximal 6 Monate - vor Beendigung der Dienstverhältnisse getroffen und in weiterer Folge der letzte - auf Grund der Vereinbarung wesentlich erhöhte - laufende Bezug

der Berechnung der Abfertigungsansprüche nach § 67 Abs 3 EStG 1988 zugrunde gelegt. Eine Änderung des Arbeitszeitausmaßes ist durch diese Vereinbarungen jedoch nicht eingetreten. Der OGH hat in seinen Entscheidungen (z.B. Entscheidung vom 29.6.2005, 9 ObA 6/05) zum Ausdruck gebracht, dass grundsätzlich bei der Berechnung der Abfertigung von dem für das letzte Monat gebührenden Entgelt auszugehen ist, was auch der gesetzlichen Vorschrift des § 23 Abs 1 AngG entspricht. Zweck der Abfertigung sei es, dem Arbeitnehmer für den durch die Abfertigung abgedeckten Zeitraum den zuletzt bezogenen Durchschnittsverdienst zu sichern. Zu prüfen ist jedoch, ob auch wesentliche Entgeltänderungen, die im Hinblick auf die bereits bevorstehende Beendigung des Dienstverhältnisses vereinbart werden, bei der Berechnung der Abfertigung trotz des vorherrschenden Aktualitätsprinzips berücksichtigt werden müssen oder aber bei der Berechnung der Abfertigung außer Ansatz zu lassen sind. Zu dieser Rechtsfrage liegt eine Entscheidung des OGH (17.3.2004, Zl. 9 ObA 101/03 y) vor und hat der OGH ausgesprochen, dass eine Einschränkung des Aktualitätsprinzips, wonach nur solche Entgelte in die Abfertigung einzubeziehen sind, die noch für den letzten Monat des Dienstverhältnisses aktuell sind, in bestimmten Fällen zulässig ist. Aktuelle Veränderungen des Entgeltes, die ihre Ursache in der bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses haben, sind außer Ansatz zu lassen. In dem konkreten Fall war eine Beeinträchtigung des Abfertigungsanspruches gegeben, jedoch wird in der Literatur (Schränk, Rechtsprobleme der Berechnung der Abfertigung in ZAS 1990, 1, 4) die Ansicht vertreten, dass aktuelle Veränderungen des Entgelts (also sowohl Erhöhungen als auch Verminderungen des Entgelts), die ihre Ursache in einer durch Arbeitnehmer- oder Arbeitgeberkündigung ausgelösten bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses haben, außer Ansatz zu lassen sind, soweit in ihnen eine Beeinträchtigung des unmittelbar bevorstehenden Abfertigungsanspruches zu sehen ist. Der Arbeitgeber hat zwar ein Gestaltungsrecht (sowohl Verminderung als auch Erhöhung der Bezüge, es werden aber solche an sich zulässigen Gestaltungen nicht abfertigungswirksam, weil in solchen Fällen von einer Umgehungshandlung (Umgehung des Gesetzes) auszugehen ist. Eine Berufung auf das Aktualitätsprinzip ist in solchen Fällen nicht anzuerkennen. Eine schlüssige Begründung, wieso ohne Erhöhung des Arbeitsausmaßes der laufende Bezug eine außerordentliche Erhöhung erfahren hat, konnte nicht geliefert werden. Die Dienstnehmer konnten ihre aktuelle Versorgung auch mit dem vor Erhöhung bezogenen laufenden Gehalt sichern, und findet sich keine Erklärung, dass für den durch die Abfertigung abgedeckten Zeitraum eine höhere Versorgungsleistung notwendig wäre und soll mit der gesetzlichen Abfertigung nur eine gewisse Kontinuität des bezogenen Verdienstes für diesen fiktiven Zeitraum gewährleistet werden. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise stellen die über das anerkannte Ausmaß der gesetzlichen Abfertigung hinausgehenden Zahlungen freiwillige Zahlungen anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses dar, die gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern sind.

Die Prüferin berechnete daher den begünstigt zu versteuernden Teil der Abfertigungen unter Außerachtlassung der Gehaltserhöhungen neu und gelangte dadurch zu

Lohnsteuernachforderungen in Höhe von 73.070,98 (2006 S), 97.512,50 € (2008 V), 186.205,81 € (2008 B) und 96.251,79 € (2009 E).

In der Tz 5 dieses Besprechungsprogrammes hielt die Prüferin fest, dass es im Kalenderjahr 2008 zu einer (negativen) Abfuhrdifferenz durch irrtümliche Buchungen von Lohnabgaben (LSt und DB) komme, die dem Konto einer näher bezeichneten GmbH zuzuordnen wären. Die Gutschrift dieser negativen Abfuhrdifferenzen an Lohnsteuer in Höhe von 88.352,25 € erfolge im Zuge der Prüfung.

D) Das Finanzamt folgte diesen (und weiteren) Prüferfeststellungen und nahm die Beschwerdeführerin mit **Haftungsbescheiden vom 10.4.2012** gemäß § 82 EStG für Lohnsteuern in Höhe von 164.784,09 € (2006), 214.017,57 € (2008) und 160.518,33 € in Anspruch. Ferner wurden von diesen Nachforderungen Säumniszuschläge festgesetzt.

Zur Lohnsteuer 2008 wird festgestellt, dass im BP-Bericht die Nachforderung aus der Neuberechnung der Lohnsteuer für die B ausbezahlte Abfertigung nur mehr mit 186.155,83 € (gegenüber 186.205,81 € im Besprechungsprogramm) in Ansatz gebracht wurde. Dem Haftungsbescheid für 2008 wurde auch nur der geringere Nachforderungsbetrag zugrunde gelegt.

Ferner wird festgestellt, dass sich aufgrund der Feststellungen der Prüferin für das Jahr 2008 insgesamt haftungsrelevante Nachforderungen an Lohnsteuer in Höhe von 302.369,82 € ergeben haben, von diesen jedoch die in Tz 5 des Besprechungsprogrammes erwähnten negativen Abfuhrdifferenzen in Höhe von 88.352,25 € in Abzug gebracht wurden, sodass im Haftungsbescheid nur der Differenzbetrag in Höhe von 214.017,57 € ausgewiesen wird.

E) Gegen diese Haftungsbescheide vom 10.4.2012 richtet sich die **Berufung vom 13.5.2012**, in der allein die von der Prüferin vorgenommene Neuberechnung der oben angeführten Abfertigungen angefochten wird. Es wurde beantragt, die Besteuerung der gesetzlichen Abfertigungen, welche an diese vier Personen ausbezahlt wurden, gemäß § 67 Abs. 3 EStG mit dem begünstigen Steuersatz von 6 % vorzunehmen. In der Begründung wurden im Wesentlichen zunächst die strittige Besteuerung der Abfertigungen, die gesetzlichen Grundlagen im EStG sowie die Bestimmung des § 23 AngG und die Rechtsansicht der Außenprüfung dargestellt, und auf das bereits der Prüferin vorgelegte, und auch der Berufung in Ablichtung angeschlossene Rechtsgutachten vom 1.3.2012 verwiesen. Darin kommt der Verfasser mit eingehender Begründung zusammengefasst zum Schluss, dass für die Anwendung der steuerlichen Begünstigungen die nach arbeitsrechtlichen Vorschriften ermittelte Höhe der Abfertigung maßgeblich sei. Die Dienstnehmer könnten ihre Ansprüche auf die so ermittelten Abfertigungen auch gerichtlich durchsetzen. Sodann wurde in der Berufungsbegründung weiter ausgeführt:

Gem. Erkenntnis des OGH (17.3.2004, 9 ObA 101/03y) in Anlehnung an die Auffassung von Schrank ("Rechtsprobleme der Berechnung der Abfertigung" in ZAS 1990) bedarf das Aktualitätsprinzip, wonach solche Entgelte in die Abfertigung einzubeziehen sind,

die noch für den letzten Monat des Dienstverhältnisses aktuell sind, in bestimmten Fällen einer Einschränkung: Aktuelle Veränderungen des Entgeltes, die ihre Ursache in der bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses haben, sind außer Ansatz zu lassen, soweit in ihnen eine Beeinträchtigung des Abfertigungsanspruchs zu sehen sei. Für eine Einschränkung des Aktualitätsprinzips müssen folglich beide Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein. Von den hier betroffenen vier Mitarbeitern der BF wird allerdings keine dieser Voraussetzungen erfüllt:

Keine Ursache in der bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses

Die Erhöhung der monatlichen Entgelte erfolgte ausschließlich aus betrieblichen Gründen und war wirtschaftlich geboten und hatte ihre Ursache daher niemals in der bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses:

S (Haftungsbescheid 2006)

Das Gehalt von Herrn WS wurde mit Jänner 2006 erhöht. Mit Ende August 2006 wurde das Dienstverhältnis einvernehmlich gelöst. Herr WS war Leiter Verkauf (LVK) in der Zweigniederlassung (ZNL) RX. Die ZNL RX ist stark expandiert und umfasste Anfang 2006 51 Filialen, für die Herr WS alleine verantwortlich war. Erst mit Ende 2005 wurde bei der BF in jeder ZNL jeweils ein weiterer Leiter Verkauf zur Unterstützung bestellt. Herr WS hatte in der Folge dann die Aufgabe gleich 2 neue Kollegen einzuschulen. Zum einen Herrn BX, der mit 1. Februar 2006 ab weiterer LVK in der ZNL RX befördert wurde und zum anderen Herrn BY als direkten Nachfolger von Herrn WS. Neben der Einschulung der beiden Kollegen war Herr WS weiterhin für den gesamten Verkauf der ZNL RX verantwortlich, da sein Kollege Herr X erst seine Einarbeitung beenden musste und noch über zu wenig ausreichende Erfahrung verfügte. Entsprechend der erwähnten starken Filialexpansion in RX lastete eine hohe Verantwortung auf Herrn WS. Gemäß Information des damaligen Geschäftsführers der ZNL RX, Herrn TZ, wurde zudem der Arbeitskreis (AK) Verkauf per Sommer 2005 an die ZNL RX übergeben. Den Vorsitz in einem AK zu führen bedeutet einen erheblichen zusätzlichen Aufwand, da für ganz Österreich sämtliche Verkaufsbereiche von der ZNL RX aus zu koordinieren waren. Den Vorsitz führt formell der jeweilige Geschäftsführer, der Ausführende ist aber in der Praxis zum Großteil der Niederlassungsprokurist. Dieser war im vorliegenden Fall Herr WS. Gemäß Herrn Zw wurde Herr WS im Rahmen der S/E-Expansion (Griechenland, Ungarn, Schweiz) der BF auch mit der Ausbildung von schweizer (aufgrund der räumlichen Nähe) Filialleitern bzw. griechischen und ungarischen Regionalverkaufsleitern betraut, welche ebenfalls Ende 2005/ Anfang 2006 begann. Zudem ist anzumerken, dass sämtliche neu beförderte LVK (aufgrund der auf Seite 4 unten angeführten Neueinführung der doppelten LVK-Besetzung Ende 2005) in RX eingearbeitet wurden. In der Anlage finden Sie dazu die Bereichsleiterliste (Anlage 2) in Zusammenhang mit den griechischen und ungarischen Regionalverkaufsleitern sowie eine Übersicht (Historie) über die Einarbeitung der neue beförderten Mitarbeiter (Ma) (Anlage 3). Die Umsetzung der oben beschriebenen Aufgaben und Projekte - insbesondere die reibungslose Einschulung seiner beiden Nachfolger - waren für den Betrieb der BF äußerst wichtig. Damit Herr WS der Übernahme

dieser zusätzlichen Aufgaben zustimmte und um seine Leistungsbereitschaft sicher zu stellen, wurde zwischen der BF und Herrn WS nach mehreren Verhandlungsrunden die oben erwähnte Gehaltserhöhung vereinbart.

V (Haftungsbescheid 2008)

Das Gehalt von Herrn FV wurde mit Jänner 2008 erhöht. Mit Ende Juni 2008 wurde das Dienstverhältnis aus gesundheitlichen Gründen einvernehmlich gelöst. Herr FV war Leiter Verkauf (LVK) in der Zweigniederlassung (ZNL) H. Aufgrund gesundheitlicher Probleme (Strahlentherapie etc; bei Bedarf können hier ärztliche Atteste und Schreiben vorgelegt werden) empfahl die behandelnde Ärztin Herrn FV mit Schreiben vom 10. Dezember 2007, dringend in den vorzeitigen krankheitsbedingten Ruhestand zu treten. Für die BF war es äußerst wichtig, dass sich Herr FV bereit erklärt noch weitere 6 Monate mit voller Arbeitskraft weiter zu arbeiten, um einerseits noch offene Projekte abzuschließen und andererseits seine beiden Nachfolger umfassend einzuschulen, um einen reibungsloser Übergang zu ermöglichen. Nach mehreren Verhandlungsrunden zwischen Herrn FV und der BF wurden dann Ende Dezember 2007 die Vereinbarung über den vorzeitigen Austritt mit der BF unterfertigt und die oben erwähnte Gehaltserhöhung vereinbart. Zu den zusätzlichen Aufgaben von Herrn FV gehörten beispielsweise: Gemäß den Ausführungen von Herrn Sp, dem Geschäftsführer der ZNL H, musste Herr FV während der folgenden 6 Monate bis zu seinem Austritt seinen Nachfolger, Herrn Wx, einschulen sowie seinen jungen Kollegen Herrn Ey, der erst per 1. Mai 2006 zum weiteren Leiter Verkauf in H befördert worden war, unterstützen. Gerade im Verkauf war der Zeitraum von 2007 bis 2009 einer großen Dynamik unterworfen. Die Setzordnung in den Filialen wurde einer ständigen Änderung unterworfen, wie auch generell die Ausstattung in den Filialen. Anfang 2008 wurde die Umrüstung der Kühlregale beschlossen und in der Folge umgesetzt. Ende 2007 wurde ein neues Möbel für Druckgaspäckungen zur Umsetzung freigegeben. Zusätzlich ist anzumerken, dass sein Geschäftsführer Herr Werner Sp für die Expansion Süd-Ost eingesetzt wurde (Bei Bedarf können diesbezügliche Nachweise übermittelt werden: zB Hotelrechnungen). In diesem Zusammenhang war er auch intensiv für Griechenland im Einsatz. Da der Verkaufsbereich in der ZNL den operativsten und damit umfangreichsten Bereich darstellt, ist der Geschäftsführer dabei in der Regel stark involviert. Bei dessen Abwesenheit oder Beauftragung mit zusätzlichen Themen wie im Falle von Herrn Sp die Süd-Ost-Expansion - lastet umso mehr Verantwortung auf dem für den Verkauf zuständigen Prokuristen und damit im konkreten Fall auf Herrn FV. In diesem Zusammenhang stimmte die BF schließlich einer Erhöhung seiner Bezüge zu.

B (Haftungsbescheid 2008)

Das Gehalt von Frau MB wurde mit Juli 2008 erhöht. Mit 31. Dezember 2008 wurde das Dienstverhältnis wegen Inanspruchnahme der vorzeitigen Alterspension bei langer Versicherungsdauer einvernehmlich gelöst. Frau MB ist mit 1. Dezember 1971 in die BF eingetreten. Mit 1. Juni 1986 wurde sie zur Leiterin Verwaltung der Hauptniederlassung (HNL) befördert. Unter anderem hat sie dabei die gesamte Süd-/Ost-Expansion mit vorbereitet. Erst mit 1. Mai 2006 erhielt sie Verstärkung durch Frau Md sowie durch Frau

Kp . Mit 1. Februar 2008 folgte Frau Tn , die in Folge zu ihrer Nachfolgerin bestellt wurde. Der Ehemann von Frau MB litt an den Folgen eines schweren Schlaganfalles und wurde von ihr neben ihrem Vollzeit-Job gepflegt. Herr MB ist dann im folgenden Frühjahr 2009 verstorben. Frau MB war in Kenntnis seines schlechten Gesundheits-Zustandes bestrebt die BF so rasch als möglich zu verlassen, um mehr Zeit mit Ihrem Ehemann verbringen zu können. Theoretisch hätte sie zu jeder Zeit (vor seinem Tod) die Firma verlassen können. Frau MB musste somit ihr gesamtes Aufgabengebiet, welches sie über 20 Jahre alleine betreute, innerhalb kurzer Zeit auf 3 Personen aufteilen. Diese Aufteilung, welche sie neben ihrer laufenden Arbeit durchführen musste, verursachte naturgemäß einen extremen Aufwand in zeitlicher (da die Übergabe eben an 3 Personen erfolgen musste) als auch in persönlicher Hinsicht, da sie ihren Ehemann neben ihrem Vollzeit-Job pflegen musste. Frau MB hat schließlich auf Drängen der BF zugestimmt, dass sie noch bis Ende 2008 im Unternehmen bleibt und sich - trotz ihrer Doppelbelastung - mit vollem Einsatz um die Einschulung sowie den reibungslosen Übergang auf ihre noch unerfahrenen Nachfolger gekümmert. Im Gegenzug dazu hat die BF einer Gehaltserhöhung zugestimmt.

E (Haftungsbescheid 2009)

Das Gehalt von Frau RE wurde mit Jänner 2009 erhöht. Mit Ende Oktober 2009 wurde das Dienstverhältnis einvernehmlich gelöst. Frau RE war Leiterin Einkauf (LEK) in der Zweigniederlassung (ZNL) RX. Als Nachfolgerin von Frau RE war Frau Bs vorgesehen. Frau BS ist mit 17. September 2008 auf Basis eines Teilzeitvertrages (20 h /Woche) aus ihrer Karenz zurückgekehrt. Am 18. September 2008 hat Frau RE dann ihre Beendigungsvereinbarung mit der BF unterzeichnet. Nach intensiven Verhandlungen hat Frau RE im Gegenzug zu einer Gehaltserhöhung ab dem 1. Jänner 2009 zugestimmt, dass sie zusätzlich zu ihrer laufenden Arbeit als LEK sich um neue Projekte sowie die Einschulung ihrer Nachfolgerin kümmert. Frau RE musste somit ihre Nachfolgerin, die ab 1. September 2009 wieder auf Vollzeitbasis als Leiterin Einkauf für die ZNL RX (und vor ihrer Karenz als Zentraleinkäuferin) tätig war, einschulen. Gleichzeitig war Fr. BS für neue Projekte als Projektleiterin vorgesehen. Die ZNL RX ist mit einer IT-Abteilung ausgestattet, die zum damaligen Zeitpunkt für den gesamten Wareneingangs-Bereich zuständig war (mittlerweile hat diese Zuständigkeit gewechselt), weshalb eine höhere Arbeitsbelastung auf der Einkaufsabteilung lastete. Teilweise wurde Frau RE in diese Sonderprojekte eingebunden.

Zudem weisen wir darauf hin, dass wenn es die Absicht der BF gewesen wäre, lediglich die Bemessungsgrundlage für die gesetzliche Abfertigung zu erhöhen, nach dem Aktualitätsprinzip eine einmalige Erhöhung im letzten Monat des Dienstverhältnisses ausgereicht hätte. Es wäre nicht erforderlich gewesen, das laufende monatliche Entgelt mehrere Monate davor (siehe Darstellung weiter vorne), zu erhöhen. Dies erklärt sich nur dadurch, dass die BF die Motivation und Leistungsbereitschaft der leitenden Mitarbeiter in Hinblick auf definierte unternehmensinterne Sonderaufgaben bis zum letzten Arbeitstag sicher stellen wollte. Weiters ist in Bezug auf die von der Außenprüfung angeführte Entscheidung des UFS Graz (29.12.2010, RV/0550-G/06) zu beachten, dass die (von

dieser Entscheidung) betroffene Arbeitnehmerin Gesellschafterin des Unternehmens, im Firmenbuch eingetragene Prokuristin (ohne dafür eine Entlohnung zu bekommen) und sämtliche Gesellschafter und Geschäftsführer Familienmitglieder der betroffenen Arbeitnehmerin waren. Zudem erfolgte die Gehaltserhöhung unmittelbar (einen Monat) vor dem Ausscheiden aus dem Unternehmen. Bei den betroffenen vier Mitarbeitern der BF handelte es sich hingegen um sogenannte "fremde Dritte". Wie auch der UFS in seiner Entscheidung zutreffend anmerkt, widerspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Unternehmen fremden Dienstnehmern ohne eine betriebliche und wirtschaftliche Rechtfertigung deren Gehalt wesentlich erhöht und dieses wiederum für die Berechnung der begünstigt besteuerten Abfertigung heranzieht ("Fremden Dritten schenkt man nichts").

Keine Beeinträchtigung des Abfertigungsanspruchs

Bei dem vom OGH (17.3.2004, 9 ObA 101/03y) entschiedenen Fall handelte es sich um zwei Dienstnehmer, deren monatliches Entgelt unmittelbar vor Pensionsantritt und somit Anfall der gesetzlichen Abfertigung deutlich reduziert wurde. Gestaltungen zum Nachteil des Dienstnehmers im Hinblick bzw im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses sind laut OGH unbeachtlich. Da es sich bei den betroffenen vier Mitarbeitern ausschließlich um Erhöhungen des laufenden monatlichen Entgelts handelte und keine Beeinträchtigung des Abfertigungsanspruchs vorliegt, findet das oben zitierte Erkenntnis des OGH in diesem Punkt keine Anwendung auf die hier vorliegenden Sachverhalte. Zudem weisen wir darauf hin, dass es sich beim AngG um ein relatives Schutzrecht für Dienstnehmer handelt. D.h. eine Schlechterstellung ist nicht möglich, sehr wohl aber eine Besserstellung des Dienstnehmers. Zusammenfassend halten wir fest, dass von der Außenprüfung nur eine pauschale Feststellung bezogen auf alle betroffenen Fälle, aber keine Beurteilung im Einzelfall erfolgte und diese ihrer Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) daher nicht nachgekommen ist. Weiters wurde von uns schlüssig dargestellt, dass die von der Außenprüfung zitierte UFS-Entscheidung (29.12.2010, RV/0550-G/06) auf die betroffenen Mitarbeiter keine Anwendung findet. Einerseits wird von Seiten des UFS das seiner Entscheidung zu Grunde gelegte OGH Erkenntnis (17.3.2004, 9 ObA 101/03y) unter rechtsirriger Berufung zitiert und andererseits liegen die vom OGH festgelegten Voraussetzungen (Ursache in der bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses + Beeinträchtigung des Abfertigungsanspruchs), die für eine Einschränkung des Aktualitätsprinzips kumulativ erfüllt sein müssen, bei keinem der vier Mitarbeiter vor. Zudem handelte es sich bei den vier Mitarbeitern um sogenannte "fremde Dritte", denen aus den Erfahrungen des täglichen Lebens ein Unternehmen keine Leistungen ohne eine Gegenleistung (=unentgeltlich) überlässt. Eine Abweichung vom Aktualitätsprinzip, dh der Bemessung der Abfertigung nach dem für den letzten Monat gebührenden Entgelt, ist für die hier betroffenen Mitarbeiter folglich nicht geboten.

Am 12.7.2012 legte das Finanzamt diese Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung. Zusammengefasst wurde dies im Wesentlichen damit begründet, dass die zusätzlich von den Mitarbeitern zu erbringenden

Leistungen (wie dies erstmals in der Berufung näher dargestellt worden sei) ohnehin zu deren Aufgabenbereich gehört und daher die (beträchtlichen) Gehaltserhöhungen nicht gerechtfertigt hätten. Es sollten "möglicherweise andere Leistungen – wie Abgeltung von zurückliegenden Diensten in Vorjahren, die Vereinbarung des Wettbewerbsverbotes nach Beendigung der Tätigkeit im Unternehmen oder sonstige Abfindungszahlungen anlässlich Beendigung des Dienstverhältnisses mit diesen erhöhten Lohnzahlungen abgegolten werden und diese erhöhten Lohnzahlungen in weiterer Folge auch zu einer Erhöhung der Abfertigungszahlung mit begünstigter Besteuerung anlässlich der Beendigung" der Dienstverhältnisse führen. Dies lasse sich auch daraus ableiten, dass auch mit anderen Dienstnehmern solche Vereinbarungen betreffend außerordentliche Gehaltserhöhungen abgeschlossen worden seien, die in der Zeit, in der sie die erhöhten Bezüge erhalten hätten, bereits dienstfrei gestellt worden wären und überhaupt keine Leistungen für das Unternehmen mehr erbracht hätten. Die Versteuerung der daraus resultierenden erhöhten Abfertigungen nach Tarif im Zuge der Prüfung sei in der Berufung nicht bekämpft worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

§ 67 Abs. 3 EStG regelt die begünstigte Besteuerung von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt. Unter Abfertigung ist dabei nach der Legaldefinition dieser Bestimmung 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.

Zu den gesetzlichen Vorschriften im Sinne dieser Legaldefinition zählt § 23 AngG. Demnach gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung, wenn das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert hat. Die Abfertigung beträgt abhängig von der Dauer des Dienstverhältnisses ein Mehrfaches "des dem Angestellten für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Entgeltes".

Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung einer gesetzlichen Abfertigung sind ein **arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Abfertigung** und die **Auflösung des Dienstverhältnisses** (Jakom, EStG, 2014, § 67 Tz 8 mit Hinweis auf VwGH 18.9.2013, 2009/13/0207; 2010/13/0138). Der arbeitsrechtliche Anspruch der Dienstnehmer auf die Abfertigungen in der tatsächlich gewährten Höhe wurde im vorgelegten Rechtsgutachten ausreichend begründet und von der belangten Behörde auch nicht in Abrede gestellt. Ebenso unbestritten ist die Auflösung der Dienstverhältnisse.

Die Höhe der Abfertigung bemisst sich nach § 23 Abs. 1 AngG nach dem für den letzten Monat gebührenden Entgelt. Darunter versteht man jenen Verdienst des Arbeitnehmers, der sich aus den regelmäßig monatlich wiederkehrenden Bezügen zuzüglich des aliquoten Anteils an Renumerationen und ähnlichen Zuwendungen ergibt (Lindmayr, Angestelltengesetz, Rz 316). Dabei muss es sich um **Bezüge** handeln, **die mit einer gewissen Regelmäßigkeit**, wenn auch nicht in jedem Monat **wiederkehren**. Einmalige Beträge fallen mangels Vorliegens des Charakters einer regelmäßigen, wiederkehrenden Leistung nicht unter den Entgeltbegriff des § 23 Abs. 1 AngG (Lindmayr, a.a.O., Rz 341). So ist beispielsweise das Jubiläumsgeld nicht in die Berechnungsgrundlage für die Bemessung der Abfertigung einzubeziehen, weil es sich nicht um regelmäßig wiederkehrende Bezüge handelt (Lindmayr, a.a.O., Rz 357 mit Hinweis auf OGH 19.9.2002, 8 ObA 10/02g).

Die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 29.12.2010, RV/0550-G/06), wonach Entgeltserhöhungen ***im letzten Monat vor Beendigung des Arbeitsverhältnisses*** für die Bemessung der Höhe der begünstigt zu versteuernden Abfertigung unbeachtlich sei, ist daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im Ergebnis allein deswegen zutreffend, weil es in einem solchen Fall schon an einem **regelmäßig** monatlich wiederkehrenden Bezug in dieser Höhe fehlt. Ob das von Schrank entwickelte Aktualitätsprinzip (derselbe in ZAS 1990, 1 mwN in FN 17) in derartigen Fällen einzuschränken ist, kann daher in einem solchen Fall dahingestellt bleiben. Abgesehen davon ist die Ansicht der Beschwerdeführerin zutreffend, dass sowohl nach Schrank (a.a.O.) als auch nach der zitierten Rechtsprechung des OGH nur in jenen Fällen eine Einschränkung des Aktualitätsprinzips geboten ist, in denen die Veränderungen des Entgelts zu einer *Beeinträchtigung* des Abfertigungsanspruches führen würden. Die Anwendung dieser Rechtsprechung auf Fälle, in denen (geraume Zeit) vor Beendigung der Dienstverhältnisse die laufenden Bezüge (beträchtlich) *erhöht* wurden, würde dem Grundsatz, dass § 23 AngG gemäß § 40 AngG lediglich *zugunsten* des Angestellten (einseitig) zwingendes Recht darstellt, widersprechen (Lindmayr, a.a.O. Rz 311 und 767).

Im gegenständlichen Fall lagen jedenfalls **regelmäßige (erhöhte) Bezüge im Sinne des § 23 Abs. 1 AngG** vor. Die erhöhten Bezüge des Dienstnehmers S wurden diesem acht Monate vor seinem Ausscheiden, dem Dienstnehmer V sechs Monate, der Dienstnehmerin B ebenfalls sechs Monate und der Dienstnehmerin E sogar zehn Monate gewährt. Diese waren daher gemäß § 23 AngG der Berechnung des Abfertigungsanspruches zugrunde zu legen.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass der Arbeitgeber zwar ein Gestaltungsrecht habe und die Bezüge seiner Dienstnehmer daher vermindern und erhöhen könne, es würden aber solche an sich zulässigen Gestaltungen nicht abfertigungswirksam, wenn in solchen Fällen von einer **Umgehungshandlung** (Umgehung des Gesetzes) auszugehen sei. Eine schlüssige Begründung, wieso ohne Erhöhung des Arbeitsausmaßes die laufenden Bezüge eine außerordentliche Erhöhung erfahren haben, hätte nicht geliefert werden könne (Tz 3 des Besprechungsprogrammes).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht es jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 BAO gezogen. Nur im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 22 Tz 1 mit Hinweis auf VwGH 6.11.1991, 89/13/0093). Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Die Anwendbarkeit des § 22 BAO setzt neben dem objektiven Element der ungewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung auch ein subjektives Element (die Absicht der Steuervermeidung) voraus. Sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht sind von der Behörde nachzuweisen (Ritz, a.a.O., § 22 Tz 3 mit Hinweis auf VwGH 29.11.1988, 88/14/0184).

Davon kann im gegenständlichen Fall aber keine Rede sein. Zutreffend weist die Beschwerdeführerin darauf hin, dass von der Prüferin unter Verletzung der in § 115 BAO normierten amtswegigen Ermittlungspflicht keinerlei konkrete Feststellungen zu den Gründen für die Gehaltserhöhungen getroffen wurden. Unzutreffend war schon die "Feststellung" in der Tz 3 des Besprechungsprogrammes, dass diese Erhöhungen in den eingangs zitierten Vereinbarungen der Beschwerdeführerin mit den Dienstnehmern enthalten gewesen wären. Tatsächlich enthalten diese Vereinbarungen keinerlei Aussagen zu den erfolgten Gehaltserhöhungen. Es ist den vorgelegten Akten samt Arbeitsbogen der Prüferin auch nicht zu entnehmen, dass diese nähere Erhebungen zu den Gründen für die Gehaltserhöhungen durchgeführt hätte; derartiges wird auch im Vorlagebericht nicht behauptet. Im Arbeitsbogen erliegen lediglich die erwähnten Ablichtungen der Lohnkonten, aus denen die erfolgten Gehaltserhöhungen ersichtlich sind.

Während das Finanzamt im Vorlagebericht lediglich die durch keine konkreten Feststellungen gestützte Vermutung äußert, dass "*möglicherweise* andere Leistungen – wie Abgeltung von zurückliegenden Diensten in Vorjahren, die Vereinbarung des Wettbewerbsverbotes nach Beendigung der Tätigkeit im Unternehmen oder sonstige Abfindungszahlungen anlässlich Beendigung des Dienstverhältnisses mit diesen erhöhten Lohnzahlungen abgegolten werden sollten und diese erhöhten Lohnzahlungen in weiterer Folge auch zu einer Erhöhung der Abfertigungszahlung mit begünstigter Besteuerung anlässlich der Beendigung" der Dienstverhältnisse führen sollten, hat die Beschwerdeführerin in der Berufung schlüssig und nachvollziehbar für jeden einzelnen Dienstnehmer ausführlich begründet, warum es zu den Gehaltserhöhungen gekommen ist. An der Richtigkeit dieses Vorbringens besteht für das Bundesfinanzgericht kein begründeter Zweifel, sodass es ohne weitere Überprüfung der Entscheidung zugrunde gelegt werden konnte (Ritz, a.a.O., § 115 Tz 7). Daran ändert auch der Umstand

nichts, dass in anderen Fallkonstellationen – nämlich bei bereits dienstfrei gestellten Dienstnehmern – die Besteuerung der Abfertigungen nach Tarif nicht bekämpft worden ist. Gegen die Vermutung der Prüferin, dass die Vereinbarung des Wettbewerbsverbotes durch die erhöhten Bezüge abgegolten werden sollte, spricht im Übrigen schon der Umstand, dass dieses ohnehin durch eine gesonderte Vergütung gemäß Punkt 2.2 der Vereinbarungen abgegolten wurde. Insgesamt gesehen kommt daher der gegenständlichen Beschwerde Berechtigung zu. Die im Haftungsweg gemäß § 82 EStG erfolgten Nachforderungen an Lohnsteuer erweisen sich damit insoweit als rechtswidrig und sind wie folgt zu reduzieren:

	2006	2008	2009
Haftung bisher	164.784,09	214.017,57	160.518,33
DN WS	-73.070,98		
DN FV		-97.512,50	
DN MB		-186.155,83	
DN RE			-96.251,79
Betrag neu	91.713,11	-69.650,76	64.266,54
Haftung neu	91.713,11	0,00	64.266,54

Für das Jahr 2008 würde sich damit eine Gutschrift in Höhe von 69.650,76 € ergeben. Dies hat seine Ursache darin, dass von der Prüferin die negativen Abfuhrdifferenzen in Höhe von 88.352,25 € (Tz 5 des Besprechungsprogramms) mit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuernachforderung saldiert worden waren, wodurch nur mehr eine Nachforderung von 214.017,57 € verblieben ist. Mit Haftungsbescheid können (auch in der Beschwerdeentscheidung) aber lediglich Nachforderungen geltend gemacht werden. Die für das Jahr 2008 sich ergebene Gutschrift von 69.650,76 € kann damit nicht im Wege der Haftung gemäß § 82 EStG "gutgeschrieben" werden. Eine solche Gutschrift kann vielmehr nur in einem auf § 202 BAO gestützten "Gutschriftsbescheid", der an den Abfuhrpflichtigen zu richten ist, erfasst werden (Ritz, a.a.O., § 202 Tz 7 ff). Die Erlassung dieses Gutschriftsbescheides kann aber nicht im Rahmen der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung erfolgen, da Gegenstand derselben eben nur die Haftung der Beschwerdeführerin gemäß § 82 EStG ist, sondern hat "erstinstanzlich" durch das Finanzamt zu erfolgen.

Lediglich informativ sei zu den gemeinsam mit den angefochtenen Haftungsbescheiden erlassenen, aber nicht mit Beschwerde (damals Berufung) angefochtenen Säumniszuschlagsbescheiden bemerkt, dass gemäß § 217 Abs. 8 BAO im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat. Dies gilt auch für Säumniszuschläge gegenüber einem Haftungspflichtigen (Ritz, a.a.O.,

§ 217 Tz 56). Das FVwGG 2012 hat das bisherige Antragserfordernis für eine derartige Neuberechnung der Säumniszuschläge beseitigt. Die mit 1.1.2014 in Kraft getretene Neufassung des § 217 Abs. 8 BAO gilt auch für vor diesem Zeitpunkt entstandene Säumniszuschlagsansprüche (Ritz, a.a.O., § 217 Tz 58a und 58d).

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es fehlt zwar derzeit Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob das zu § 23 AngG entwickelte Aktualitätsprinzip auch in Fällen einzuschränken wäre, in denen die Veränderungen des Entgelts nicht zu einer Beeinträchtigung, sondern zu einer Erhöhung des Abfertigungsanspruches führen würden (gegen die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 29.12.2010, RV/0550-G/06 wurde keine Beschwerde erhoben). Damit läge zwar eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor. Diese Rechtsfrage war aber – wie oben näher dargestellt – für den Ausgang des gegenständlichen Verfahrens nicht entscheidend. Das rechtliche Schicksal einer Revision würde damit nicht von der Lösung dieser Rechtsfrage abhängen (vgl. VwGH 22.7.2014, Ro 2014/04/0055). Für die Lösung abstrakter Rechtsfragen ist der Verwaltungsgerichtshof nicht zuständig (VwGH 12.8.2014, Ra 2014/06/0015). Die übrigen im gegenständlichen Verfahren zu klärenden Rechtsfragen sind bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der die gegenständliche Entscheidung nicht abweicht, geklärt, weshalb eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Linz, am 31. März 2015