



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0292-K/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder ADir Krall, Heinz Hengl und MMag. Dr. Rudolf Dörflinger im Beisein der Schriftführerin FOI Orasch über die Berufung der Bw., Adr.1, vertreten durch deren Geschäftsführer A. und B., sowie durch die Nord-Süd Treuhand, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater GmbH, 9500 Villach, Nikolaigasse 27, vom 10. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch Hofrat Mag. Bürger, vom 11. Jänner 2006 betreffend ua. Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer (LSt) sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2000 nach der am 23. März 2009 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Unternehmensgegenstand der in Adr.2 situierten, in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung geführten Berufungswerberin (Bw.), ist ua. der Betrieb von Fremdenverkehrs-, Sport-, Freizeit- und Unterhaltungsbetrieben jeglicher Art, insbesondere des „Betriebes“. Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 28. Dezember 1989 gegründet. Seit 19. Jänner 1994 wird die berufungsführende Gesellschaft durch zwei gemeinsam vertretungsbefugte Gesellschafter-Geschäftsführer, nämlich durch A. und B., handelsrechtlich

geleitet. Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer (Geschwister) sind zu je 25 % am Stammkapital der Bw. beteiligt. Die restlichen Gesellschaftsanteile werden ebenfalls zu je 25 % von den Eltern der beiden Geschäftsführer (E.. und D.) gehalten (vgl. Firmenbuchauszug, Stichtag: 2. Jänner 2001).

In einer den Zeitraum vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2004 umfassenden GPLA-Prüfung stellte das Prüfungsorgan ua. fest, dass die Bw. an ihre Gesellschafter-Geschäftsführer A. und B.. am 14. Dezember 2000 unter dem Titel „Abfertigung“ je einen Betrag in Höhe von 123.399,00 S (netto) bar ausbezahlt habe und dass auf diese beiden „Abfertigungszahlungen“ die begünstigte Besteuerungsvorschrift des § 67 Abs. 3 EStG 1988 angewandt worden sei. Aus den Versicherungsdatenauszügen der Österreichischen Sozialversicherung, Stand vom 22. November 2005 und den Lohnkonten 2000 und 2001 der zwei Geschäftsführer ergaben sich für das Prüfungsorgan die weiteren Feststellungen, dass die per 11. Dezember 2000 (vgl. Abmeldungsbestätigungen der Kärntner Gebietskrankenkasse) einvernehmlich gelösten Angestellten-Dienstverhältnisse der beiden Geschäftsführer, am 2. Jänner 2001, wieder aufgenommen und als Geschäftsführer-Dienstverhältnisse mit unveränderten Bezugshöhen fortgesetzt worden waren.

Von Seiten der steuerlichen Vertretung der Bw. wurde gegenüber dem Lohnsteuerprüfungsorgan im Rahmen der laufenden Prüfung, zu den in Rede stehenden Abfertigungszahlungen, nachstehende Sachverhaltsdarstellung (Posteingang Finanzamt: 9. Dez. 2005) abgegeben:

„Im Namen und im Auftrag unserer Mandantin nehmen wir zum abgabenrechtlichen Thema Abfertigungen, wie folgt, Stellung.

Am 11.12.2000 wurde das Dienstverhältnis der beiden Geschäftsführer (A. und B..) der Bw.. auf Grund einer einvernehmlichen Lösung beendet. Im Zuge der Gehaltsabrechnung wurde auch die Abfertigung berechnet und nach § 67 (3) EStG begünstigt besteuert.

Am 15.12.2000 wurden die Mitunternehmeranteile der Kommanditgesellschaft der D. und des Herrn E.. im Zuge einer unentgeltlichen Betriebsübergabe an Frau A. und Herrn B. . übertragen. An den Gesellschafterverhältnissen der Komplementär-GmbH hat sich dabei nichts geändert.

Am 2.1.2001 wurden die beiden Geschäftsführer wieder beschäftigt, wobei der neue Geschäftsführergehalt mit dem vorherigen Geschäftsführergehalt ident war.

Gemäß den LStR 2002, RZ. 1070, liegt ein einheitliches Dienstverhältnis nur dann vor, wenn eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde. Es sind daher gemäß diesem Wortlaut folgende Umstände für ein einheitliches Dienstverhältnis notwendig:

- a) *Die unmittelbare Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses,*
- b) *eine im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des Dienstverhältnisses und*
- c) *die geplante bzw. in Aussicht genommene oder vom Arbeitgeber zugesagte Fortsetzung des Dienstverhältnisses und*
- d) *das Zusammentreffen aller dieser Umstände.*

Im gegenständlichen Fall liegen zwischen der Beendigung des ersten Dienstverhältnisses und des Beginnes des zweiten Dienstverhältnisses 22 Tage, somit handelt es sich um keine unmittelbare Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses.

Die Beendigung der Dienstverhältnisse erfolgte auf Grund der Änderung in der Gesellschafterstruktur der GmbH & Co. KG (Betriebsübergabe). Die vorherigen Machthaber in der Gesellschaft wollten die Abfertigungsverpflichtungen erledigen, um den neuen Gesellschaftern die Möglichkeit zu geben selbst über neue Dienstverhältnisse zu entscheiden.

Auch wenn sich an der Komplementär-GmbH nichts geändert hat, bedurfte es einer neuerlichen Zustimmung aller Gesellschafter (zumindest 51 %) um ein neues Dienstverhältnis für die Geschäftsführer am 2.1.2001 zu begründen. Somit kann von einer geplanten bzw. in Aussicht genommenen oder vom Arbeitgeber zugesagten Fortsetzung des Dienstverhältnisses nicht die Rede sein.

Außerdem besagt RZ 1072 der LStR 2002, dass, wenn im Rahmen von Betriebsveräußerungen oder Umgründungen (darunter ist auch die Betriebsübergabe bzw. Übergabe von Mitunternehmeranteilen zu subsumieren) das Dienstverhältnis mit dem veräußernden oder umzegründenden Unternehmen als Arbeitgeber einvernehmlich aufgelöst wird und gesetzliche Abfertigungen im beiderseitigen Einvernehmen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer ausbezahlt werden, auch in den Fällen des Vorliegens einer Wiedereinstellungszusage durch den Rechtsnachfolger eine Besteuerung von Abfertigungszahlungen gemäß § 67 (3) EStG zulässig ist. Dies gilt auch dann, wenn das AVRAG anzuwenden ist.

Da die Komplementär-GmbH als Gesellschafter der Kommanditgesellschaft und daher nicht für sich alleine angesehen werden kann, ist der gegenständliche Fall durch die Betriebsübertragung unter die Bestimmungen des vorherigen Absatzes zu subsumieren.

Dass auch kein Missbrauch vorliegt wird dadurch bestätigt, dass die Geschäftsführer am 1.12.2003 in die neue Mitarbeitervorsorgekasse gewechselt sind. Mangels anrechenbarer Vordienstzeiten und mangels fehlender 36 Monate (3 Jahre) gingen dabei 34 Monate an latenten Abfertigungsansprüchen verloren.

Das vorher Gesagte gilt grundsätzlich auch für die Dienstnehmer F., G. und H., welche bei der GmbH & Co. KG beschäftigt sind.

Betreffend der Dienstzeitenunterbrechung bei G. und H. und der Anrechnung der Vordienstzeiten verweisen wir auf unsere Berufung vom 20.11.2000 betreffend der Bildung einer Abfertigungsrückstellung unter Anrechnung dieser Vordienstzeiten, sowie auf die Berufungsentscheidung des UFS GZ. RV/197-K/02 vom 30.4.2004 mit welcher unserer Berufung stattgegeben wurde. Die Bildung der Abfertigungsrückstellung für diese Dienstnehmer unter Anrechnung der Vordienstzeiten war daher legitim.

Somit ist auch konsequenterweise die Behandlung der Abfertigungszahlungen bei Beendigung der Dienstverhältnisse am 11.12.2000 als freiwillige Abfertigung i.S.d. § 67 (7) EStG richtig erfolgt.

Wir ersuchen um Kenntnisnahme und zeichnen mit freundlichen Grüßen.“

Niederschriftlich wurde vom Prüfungsorgan am 2. Jänner 2006, auf Grund von Auskünften der Lohnverrechnerin (C.), ergänzend als Sachverhaltsergebnis festgehalten, dass es für die zwei Geschäftsführer der Bw. für die Jahre 2000 und 2001 weder Dienstzettel noch Verträge und auch keine schriftlichen Kündigungsschreiben über die Auflösung der in Rede stehenden Dienstverhältnisse gegeben habe.

Das Prüfungsorgan vertrat auf Basis der gegebenen Sachverhaltsumstände im Wesentlichen die Rechtsauffassung, dass unter einer Abfertigungszahlung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 eine einmalige Entschädigung zu verstehen sei, die einem Arbeitnehmer bei Auflösung

des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften zustehe. Unmittelbare Ursache für eine arbeitsrechtliche Abfertigungszahlung sei die Beendigung des jeweiligen Dienstverhältnisses. Würde jedoch ein beendetes Dienstverhältnis nach Auflösung wieder aufgenommen werden, so wäre im Allgemeinen ein fortgesetztes Dienstverhältnis anzunehmen, was allerdings einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch ausschließe. Da gegenständlich für die in Rede stehenden Abfertigungszahlungen an die zwei Geschäftsführer keine ernstzunehmende Auflösung der Dienstverhältnisse gegenüber gestanden sei, wäre folglich auf diese zwei Lohnzahlungen von der Bw. die begünstigte Besteuerungsvorschrift des § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu Unrecht angewandt worden. Unter Beachtung der sog. Jahressechstelüberschreitung iSd § 67 Abs. 2 EStG 1988 errechnete das Prüfungsorgan die jeweilige Lohnsteuernachforderung und verwies dabei ergänzend auch auf Rechtsprechungen des OGH vom 18.10.1983, 4 Ob 105/82 sowie der des VwGH vom 22.12.1966, 2328/64.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfungsorgans und erließ für das Kalenderjahr 2000 entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide, mit welchem ua. die auf die in Rede stehenden Abfertigungszahlungen entfallenden Lohnabgaben (LSt: S 117.412,00 = € 8.532,66, DB: S 11.025,03 = € 801,22 und DZ: S 1.224,94 = € 89,02) festgesetzt und nachgefordert wurden.

In der gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht erhobenen Berufung führte die steuerliche Vertretung der Bw. an Sachverhaltsumständen erläuternd ins Treffen, dass die beiden Geschäftsführer A. und B.. seit Jänner 1994 die berufungsführende Gesellschaft gemeinsam vertreten würden. A. sei seit 5.4.1994 und B.. sei seit 19.1.1994 bei der Gesellschaft als Geschäftsführer beschäftigt gewesen. Gleichzeitig seien beide Geschäftsführer seit Gesellschaftsgründung mit je 25 % am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt. Die Gesellschaft sei der Komplementärgesellschafter der GmbH.&CoKG und übe in dieser gesellschaftsrechtlichen Stellung die Geschäftsführung für die Kommanditgesellschaft aus. Die Aufteilung der Aufgabenbereiche der Geschäftsführer sei bis 11.12.2000 standortbezogen auf die Bereiche B1 (A.) und B2 (B..) geregelt gewesen.

Am 11.12.2000 seien die Dienstverhältnisse der beiden Geschäftsführer der Bw.. auf Grund einer einvernehmlichen Lösung (Beschluss aller Gesellschafter der Gesellschaft) beendet worden. Im Zuge der Gehaltsabrechnungen seien auch die Abfertigungszahlungen berechnet und nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigt besteuert worden.

Für die Beendigung liege zwar kein schriftlicher Beschluss der Gesellschafter vor, es sei aber auch im Zuge der mündlichen Beschlussfassungen neben den umfassenden gesellschaftsrechtlichen Änderungen bei der GmbH.&CoKG (am 15.12.2000 seien die Kommanditanteile von E.. und D. an B.. und an A. übertragen worden) auch die einvernehmliche Auflösung der Dienstverhältnisse der beiden Geschäftsführer beschlossen

worden. Diese Beschlussfassung sei notwendig gewesen um nach den erfolgten Änderungen über eine mögliche Neuanstellung und in der Folge auch über eine neue Ressortaufteilung der Geschäftsführer neuerliche Beschlüsse fassen zu können.

Für die Änderungen in den Gesellschafterverhältnissen der GmbH & Co KG sei die Zustimmung des Komplementärs (vertreten durch deren Gesellschafter) notwendig gewesen und es sei im selben Zuge auch die einvernehmliche Auflösung der Dienstverhältnisse der beiden Geschäftsführer durch die Gesellschafter beschlossen worden.

Ein weiteres Indiz stelle der Umstand dar, dass die Geschäftsführer seitens der Gesellschafter der Komplementär-GmbH angewiesen worden seien, alle Dienstverhältnisse bei der Kommanditgesellschaft mit demselben Datum ebenfalls einvernehmlich zu beenden und alle Dienstnehmer mit Abfertigungsanspruch abzufertigen.

Am 15.12. 2000 seien die Mitunternehmeranteile der Kommanditgesellschaft von Frau D. und von Herrn E.. im Zuge einer unentgeltlichen Betriebsübergabe an Frau A. und Herrn B.. übertragen worden. An den Gesellschafterverhältnissen der Komplementär-GmbH habe sich dabei nichts geändert.

Am 2.1.2001 seien die beiden Geschäftsführer von der GmbH wieder beschäftigt worden. Diesbezüglich sei eine neuerliche Beschlussfassung durch die Gesellschafter notwendig gewesen. Die beiden Geschäftsführer hätten mit ihren gemeinsamen 50 % an Gesellschaftsanteilen keine Mehrheitsentscheidung herbeiführen können, sie hätten zur Wahrung ihrer Interessen zumindest einen dritten Gesellschafter zu dieser Abstimmung benötigt.

Die neuen Geschäftsführergehälter seien zwar mit den vorherigen Geschäftsführerbezügen ident gewesen, jedoch sei ab 2.1.2001 eine neue Ressortverteilung zwischen den Geschäftsführern (A.: Sachbereiche für Finanzen, kaufmännische Belange, Buchhaltung, Betriebswirtschaft, Werbung und Mitarbeiter, B.: Sachbereiche für Instandhaltung, Wartung, Reinigung, Entsorgung, technische Angelegenheiten und Infrastruktur) vorgenommen worden.

Am 1.12.2003 haben die beiden Geschäftsführer auch in die neue Mitarbeitervorsorgekasse gewechselt, wodurch ihnen mangels anrechenbarer Vordienstzeiten und mangels fehlender 36 Monate (3 Jahre) dabei 34 Monate an latenten Abfertigungsansprüchen verloren gegangen seien.

Die Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaft seien dem beigelegten Firmenbuchauszug (Abfrage nach historischen Daten, Stichtag 2.1.2001) zu entnehmen. Der dargelegte Sachverhalt gelte grundsätzlich als erwiesen, wobei als zusätzliches Beweismittel auch die Zeugeneinvernahme von E.. betreffend die mündliche Beschlussfassung durch die Gesellschafter angeboten werde.

Zur rechtlichen Beurteilung des Streitfalles wurde ua. eingewandt, dass als Rechtsgrundlage für das Innenverhältnis der Geschäftsführer zur Gesellschaft der Anstellungsvertrag anzuwenden sei. Bei Abschluss, Änderung und Beendigung des Anstellungsvertrages sei die ansonsten durch den Geschäftsführer vertretene Gesellschaft durch die Generalversammlung vertreten worden. Gemäß des Gesellschaftervertrages der Gesellschaft vom 28.12.1989 (siehe Beilage) würden Beschlüsse, soweit Gesetz oder Gesellschaftsvertrag nicht zwingend etwas anderes bestimmen, durch die einfache Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst werden. Umlaufbeschlüsse würden laut GmbHG der Zustimmung aller Gesellschafter (vgl. Koppensteiner, GmbH-Gesetz Kommentar zu § 15, S 126 ff) bedürfen. Durch diese rechtliche Beurteilung sei als Arbeitgeber also die Gesellschaft, vertreten durch die Gesellschafter, anzusehen.

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG sei unter Abfertigung die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften zu leisten sei.

Strittig sei gegenständlich, ob es sich im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG um eine Auflösung der Dienstverhältnisse handle.

Laut Bescheidbegründung des Finanzamtes habe es sich um keine ernstzunehmende Beendigung der Dienstverhältnisse, wegen des zeitlichen Zusammenhangs der Wiedereinstellung zu gleichen Bedingungen, gehandelt.

Nach den LStR 2002, RZ 1070, liege ein einheitliches Dienstverhältnis nur dann vor, wenn eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt worden sei (VwGH 7.2.1990, 89/13/0033). Es seien daher gemäß diesem Wortlaut folgende Umstände für ein einheitliches Dienstverhältnis notwendig:

- Die unmittelbare Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses,
- eine im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des Dienstverhältnisses und
- die geplante bzw. in Aussicht genommene oder vom Arbeitgeber zugesagte Fortsetzung des Dienstverhältnisses und
- das Zusammentreffen aller dieser Umstände.

Im gegenständlichen Fall liege zwischen der Beendigung des ersten Dienstverhältnisses und den Beginn des zweiten Dienstverhältnisses ein Zeitraum von 22 Tagen, somit handle es sich um keine unmittelbare Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses.

Die Beendigung der Dienstverhältnisse erfolgte auf Grund der Änderung in der Gesellschafterstruktur der GmbH & Co KG (Betriebsübergabe). Die vorherigen Hauptgesellschafter in der Gesellschaft wollten sämtliche Dienstverhältnisse (bei der GmbH und bei der GmbH & Co KG) auflösen und die entstandenen Abfertigungsverpflichtungen befriedigen, um den neuen Gesellschaftern die Möglichkeit zu geben selbst über neue

Dienstverhältnisse und Aufgabenverteilungen zu entscheiden.

Auch wenn sich an der Komplementär-GmbH nichts geändert habe, bedurfte es einer neuerlichen Zustimmung aller Gesellschafter (zumindest 51 %) um ein neues Dienstverhältnis für die Geschäftsführer am 2.1.2001 begründen zu können. Somit könne von einer geplanten bzw. in Aussicht genommenen oder vom Arbeitgeber zugesagten Fortsetzung der Dienstverhältnisse nicht die Rede sein.

Den Geschäftsführern sei seitens der Gesellschafter bzw. Gesellschafterversammlung in keiner Weise die im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung der ersten Dienstverhältnisse bei Beendigung der ersten Dienstverhältnisse zugesagt bzw. in Aussicht gestellt worden zumal sich auch Änderungen in der Aufgabenverteilung (Ressortverteilung) ergeben hätten. Somit wurden die zweiten Dienstverhältnisse weder unmittelbar an die ersten Dienstverhältnisse angeschlossen, noch wurden diese im Wesentlichen fortgesetzt, da auch die Ressortverteilung geändert worden war. Auch sei vom Arbeitgeber nicht geplant bzw. in Aussicht gestellt worden, dass die ersten Dienstverhältnisse in der selben Form fortgesetzt werden würden. Dass es sich um eine ernstzunehmende Beendigung der Dienstverhältnisse gehandelt habe beweise auch der Umstand, dass die Geschäftsführer 34 Monate nach Beginn der neuen Dienstverhältnisse in die neue Mitarbeitervorsorgekasse gewechselt seien, ohne dass dabei neuerliche Abfertigungsansprüche entstanden seien. Es hätten dafür die gesetzlichen Vordienstzeiten (36 Monate, das seien 2 Monate zu wenig gewesen) gefehlt und folglich sei eine freiwillige Anrechnung von Vordienstzeiten auch nicht möglich gewesen.

Weiters könne auch auf die RZ 1072 der LStR 2002 verwiesen werden, welche aussagt, dass, wenn im Rahmen von Betriebsveräußerungen oder Umgründungen (darunter sei auch die Betriebsübergabe bzw. Übergabe von Mitunternehmeranteilen zu subsumieren) das Dienstverhältnis mit dem veräußernden oder umzegründenden Unternehmen als Arbeitgeber einvernehmlich aufgelöst werde und gesetzliche Abfertigungen im beiderseitigen Einvernehmen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer ausbezahlt werden, auch in den Fällen des Vorliegens einer Wiedereinstellungszusage durch den Rechtsnachfolger eine Besteuerung von Abfertigungszahlungen gemäß § 67 Abs. 3 EStG zulässig sei. Dies gelte auch dann, wenn das AVRAG anzuwenden sei.

Somit liege gegenständlich kein einheitliches Dienstverhältnis vor und es sei die Besteuerung der Abfertigungszahlungen nach § 67 Abs. 3 EStG gerechtfertigt und gesetzlich gedeckt gewesen.

Es werde somit der Berufungsantrag gestellt den angefochtenen Bescheid insoweit abzuändern, als dass die Abfertigungen für die Geschäftsführer A. und B.. nach § 67 Abs. 3 EStG begünstigt besteuert würden und ebenso die daraus resultierende Vorschreibung von DB und DZ für diese Abfertigungszahlungen ersatzlos aufgehoben werden würden.

Sollte der Berufung nicht vollinhaltlich stattgegeben werden, so werde die Vorlage der Berufung an den UFS, die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der Beilage zum Vorlagebericht vom 23. August 2006 wies das Finanzamt ua. darauf hin, dass der UFS Feldkirch in einem ähnlich gelagerten Fall in seiner Berufungsentscheidung vom 4.7.2006, GZ. RV/0184-F/04 rechtlich (in Anlehnung an Doralt, 4. Auflage, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 34, 35 zu § 67 EStG 1988) sich wie folgt geäußert habe:

"Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungsvorschrift für Abfertigung ist die formale Auflösung des Dienstverhältnisses. Eine formale Auflösung des Dienstverhältnisses umfasst die Kündigung bzw. einvernehmliche Auflösung, die Auszahlung und Abrechnung aller aus der Beendigung resultierender Ansprüche und Abmeldung der Dienstnehmer von der Sozialversicherung. Treffen zwei unmittelbar anschließende Dienstverhältnisse beim selben Arbeitgeber zusammen und wurde bei Beendigung des früheren Arbeitsverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet oder geltend gemacht, dann sind ein beendeter und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Ist dagegen eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt, liegt keine „Auflösung des Dienstverhältnisses“, sondern ein einheitliches Dienstverhältnis vor (VwGH v. 25.5.1998, 87/13/0178, VwGH v. 25.1.1989, 87/13/0117, VwGH v. 25.3.1992, 90/13/0068). Der an den Dienstnehmer gezahlte Betrag ist in einem solchen Fall als sonstiger Bezug nach § 67 Abs. 1 und 2 zu versteuern. Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liegt trotz formeller Auflösung auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung in der Entlohnung eintritt VwGH v. 7.2.1990, 89/13/0033. Wird das bisherige Dienstverhältnis formal beendet und anschließend ein neues Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderter Entlohnung (Reduktion der Bezüge um mindestens 25%) begonnen, ist die Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern.“

Ferner führte das Finanzamt aus, es stehe fest, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer (jeweils mit 25 % an der Bw. beteiligt) nach der einvernehmlichen Auflösung ihrer Dienstverhältnisse am 11.12.2000 wiederum am 2.1.2001 als Geschäftsführer mit identem Geschäftsführergehalt eingestellt worden seien.

Die Mitunternehmensanteile ihrer Eltern (je 50 %) an der GmbH.&CoKG seien am 15.12.2000 an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer je zur Hälfte unentgeltlich übertragen worden. Die Firmenbuchdatenabfrage weise A. und B.. ohne Unterbrechung seit dem Jahre 1994 bis dato als Geschäftsführer aus. Die Beteiligungsverhältnisse an der Bw. (= Dienstgeber) habe in den Jahren 2000 und 2001 keinerlei Veränderungen erfahren.

Es sei daher aus zweierlei Gründen von einem fortgesetzten Dienstverhältnis der beiden Geschäftsführer auszugehen, weil

- a) die beiden Geschäftsführer wiederum mit identen Gehältern eingestellt worden seien und
- b) von vornherein geplant gewesen wäre die beiden Geschäftsführer wiederum anzustellen, da angenommen werden könne, dass im Rahmen der unentgeltlichen

Übergabe der Mitunternehmensanteile auch über die Zurückbehaltung der Gesellschaftsanteile der Eltern der Geschäftsführer an der GmbH und die Geschäftsführung nach Übergabe der Mitunternehmeranteile gesprochen worden sei. Auch weise die Tatsache, dass die Gesellschaftsanteile nicht übergeben wurden darauf hin, dass dies deshalb geschah, um den Geschäftsführern den Arbeitnehmerstatus durch die nicht wesentliche Beteiligung (25 %) zu erhalten. Auch im Umstand, dass eine Abmeldung der Geschäftsführer im Firmenbuch nicht erfolgt war, sei als ein weiteres Indiz für die geplante Weiterbeschäftigung der Geschäftsführer zu werten.

Die Zitierung bzw. der Verweis auf die RZ 1072 der LStR 2002 durch die Bw. gehe ins Leere, weil in der Sphäre der Bw. keinerlei Veräußerung oder Umgründung des Unternehmens als Arbeitgeber stattgefunden habe.

Es werde daher beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Vom erkennenden Senat wurde im Einvernehmen mit den Verfahrensparteien die Berufungssache RV/0292-K/06 (Bw.) und RV/0302-K/06 (GmbH.&CoKG) zur gemeinsamen mündlichen Verhandlung verbunden. In der am 23. März 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. zum bisher vorgebrachten Sachverhalt ergänzend bzw. wiederholend erläutert, dass zum Zeitpunkt der Beendigung der Dienstverhältnisse, nämlich zum 11. Dezember 2000, keinerlei Vereinbarungen über eine Weiterbeschäftigung der gekündigten Arbeitnehmer getroffen bzw. möglich gewesen seien. Dies deshalb, da für die Kündigungen und die späteren Wiedereinstellungen der betroffenen Arbeitnehmer zufolge Änderungen bei den Gesellschaftern zwei verschiedene Gesellschaftergremien zuständig gewesen seien. Das am 11. Dezember 2000 handelsrechtlich entscheidungsbefugte Gesellschaftergremium hätte keine Vereinbarungen für jenes Gesellschaftergremium treffen können, welches sich durch die Anteilsänderungen erst neu ergeben hätte. Diese Ausführungen würden zunächst für die KG gelten.

Hinsichtlich der GmbH habe sich die Notwendigkeit der Auflösung der Dienstverhältnisse mit den Geschäftsführern dadurch ergeben, dass durch die Strukturänderung bei der KG, deren Gesellschafter ja auch die GmbH sei, auch Vorsorge für allfällige Änderungswünsche des neuen Gesellschaftergremiums getroffen werden mussten. Dadurch ergab sich auch der Umstand, dass die Meinungsbildung der Kommanditisten auch für die Bestellung der Geschäftsführer der GmbH von Belang gewesen wäre.

Wiederholend wies der steuerliche Vertreter auch auf den Begleitumstand hin, dass, hätte es eine Zusage zur Fortführung der Dienstverhältnisse gegeben, die betroffenen Arbeitnehmer, beim Wechsel in die Mitarbeitervorsorgekasse, allesamt nicht auf ihre bereits erworbenen

Abfertigungsansprüche verzichten und folglich mit allen Arbeitnehmeransprüchen nicht wieder von vorne hätten beginnen müssen.

Sachverhaltsmäßig wies der Amtsvertreter auf die Umstände hin, dass zwar bei der KG Anteile der Eltern auf die Kinder, welche gleichzeitig die Geschäftsführer der GmbH waren bzw. sind, übergegangen seien, sich jedoch bei der GmbH keine Änderung der Gesellschaftsanteile ergeben habe. Darüber hinaus seien die handelnden Personen unverändert geblieben und es seien sämtliche in dieser Berufungsangelegenheit beteiligten Personen, wie in Form eines einheitlich (gemeinsam) geführten Familienbetriebes, miteinander verwandt bzw. verschwägert. Aus der Sicht des Finanzamtes gäbe es keine Begründung für eine Kündigung der Geschäftsführer zumal diese laut Sach- und Aktenlage in ihren Organ- und Dienstnehmerfunktionen kein Fehlverhalten für eine Abberufung/Kündigung aufgewiesen hätten. Der Amtsvertreter erachte daher in der gewählten Vorgangsweise der Bw. eine gänzlich fehlende Fremdüblichkeit. Es würde unter Fremden nie passieren, dass ein Geschäftsführer-Dienstvertrag aufgelöst werde, die handelsrechtliche Organvertretung hingegen unverändert bliebe bzw. keine Abberufung erfolgen würde.

Der steuerliche Vertreter der Bw. erwiderte dazu, dass aus seiner Sicht die Ab- und Anmeldung der Dienstnehmer bei der Gebietskrankenkasse als Schriftlichkeit ausreichen würde und den Vorgang der Beendigung der Dienstverhältnisse auch ohne weitere schriftliche Nachweise ausreichend dokumentieren würden. Ferner wies der steuerliche Vertreter der Bw. darauf hin, dass der Bw. im Rahmen der Lohnsteuerprüfung nicht die Möglichkeit eingeräumt worden sei die Sachverhaltselemente „Beendigung der Dienstverhältnisse der Geschäftsführer ohne erfolgte Wiedereinstellungszusage“ näher zu erörtern. Zur ergänzenden Beweisführung wurden diesbezüglich sodann fünf Bestätigungen nachfolgenden Inhaltes vorgelegt:

1. Von E.., datiert mit 21. März 2009:

*„Bestätigung zur Vorlage beim Unabhängigen Finanzsenat zu Beweiszwecken
Ich, E.., bestätige hiermit, dass wir – meine Frau, D. (inzwischen leider verstorben), und ich – im Jahr 2000 nach reiflicher Überlegung aus Alters- und Krankheitsgründen beschlossen (meine Frau war an Leukämie erkrankt), den Betrieb (Kommanditanteile an der GmbH.&CoKG) an unsere Kinder B.. und A., die den Betrieb schon als Geschäftsführer in unserem Sinne führten, zu übergeben. Bei der damaligen Generalversammlung wurde auch beschlossen, dass die Geschäftsführer alle bestehenden Dienstverhältnisse aufzulösen hätten. Es durften keinerlei Wiedereinstellungszusagen vorgenommen noch eine Wiedereinstellung für irgendeine Person in irgendeiner Weise in Aussicht gestellt werden. Es war meiner Frau und mir wichtig, dass unsere Kinder den Betrieb ohne jegliche Altlasten übernehmen können. Auf Grund der immer schwieriger werdenden Situation im Kärntner Tourismus haben wir auch mögliche Alternativen zur Weiterführung besprochen, aber keine diesbezüglichen Beschlüsse gefasst. Wir wollten unseren Kindern die Situation nicht noch schwerer machen, als sie ohnedies schon war. Sie sollten als neue Eigentümer des Betriebes in einer neuerlichen Generalversammlung über die Zukunft des Betriebes frei entscheiden können. Diese Entscheidung hätte auch eine Schließung, einen Verkauf, die Bestellung eines externen Geschäftsführers oder was auch immer umfassen können. Erst nach diesen*

Grundsatzentscheidungen in einer neuerlichen Generalversammlung sollte auch über eine allfällige neue Geschäftsführung entschieden werden, die dann frei und unbelastet weitere Personalentscheidungen fällen sollte.

Ich bitte den Unabhängigen Finanzsenat diese Bestätigung als Beweis zu würdigen.“

2. Von A., datiert mit 19. Dezember 2009:

„Bestätigung zu Beweiszwecken

Ich, A., bestätige hiermit, dass ich im Zuge der einvernehmlichen Auflösung meines Geschäftsführerdienstverhältnisses am 11.12.2000 von der damaligen Generalversammlung keine Wiedereinstellungszusage erhalten habe. Es wurde mir auch nicht in Aussicht gestellt, dass ich wieder eingestellt werden würde. Es wurde sogar eine mögliche Geschäftsführerabberufung in den Raum gestellt. Aufgrund der schweren Erkrankung meiner Mutter und des fortgeschrittenen Alters meiner Eltern, standen gravierende Änderungen gesellschaftsrechtlicher Art bevor. Bei einer Gesellschafterversammlung wurde die Übergabe der Kommanditanteile an der GmbH.&CoKG vereinbart. Es wurde aber auch klar zum Ausdruck gebracht, dass es unseren Eltern wichtig war, uns den Betrieb frei von sämtlichen Altlasten, zu denen sie auch in mentaler und finanzieller Hinsicht die bestehenden Dienstverhältnisse zählten, zu übergeben. Es wurde daher der Beschluss gefasst, sämtliche Dienstverhältnisse vor der Übergabe zu kündigen und keinerlei Wiedereinstellungszusagen zu tätigen bzw. Wiedereinstellungen in Aussicht zu stellen. In einer neuerlichen Generalversammlung nach Übergabe der KG-Anteile sollten dann grundsätzliche Entscheidung über die Zukunft des Betriebes gefällt und im Zuge dessen auch, welche Geschäftsführer bestellt werden oder ob die bestehende Geschäftsführung wieder neue Dienstverträge erhalten soll. Weitere Personalentscheidungen sollte dann die neue Geschäftsführung treffen. Mit der Bitte um Kenntnisnahme zu Beweiszwecken.“

3. Von Firma1., Name1, datiert mit 21. März 2009:

„Ich bestätige hiermit, dass ich mit Frau A., im November/Dezember 2000 Einstellungsgespräche geführt habe, da ich sie sehr gerne in meinem Betrieb beschäftigt hätte.

Leider ist es dann auf ihren Wunsch doch nicht zur Einstellung gekommen, weil sie sich anderweitig entschieden hat, was ich sehr bedauert habe.

Ich bitte um Kenntnisnahme. Gezeichnet: Komm. Rat. Name1“

4. Von B., datiert mit 21. März 2009:

„Bestätigung zur Vorlage beim Unabhängigen Finanzsenat zu Beweiszwecken

Ich, B., bestätige hiermit, dass unsere Eltern, D. und E., im Jahr 2000 beschlossen, den Betrieb GmbH.&CoKG zu übergeben. Im Zuge dessen wurde mein Dienstverhältnis am 11.12.2000 einvernehmlich aufgelöst. Von der damaligen Generalversammlung wurde mir keine Wiedereinstellungszusage gemacht. Es wurde mir auch nicht in Aussicht gestellt, dass ich jemals wieder eingestellt werden würde. Es wurde sogar eine mögliche Geschäftsführerabberufung in den Raum gestellt. Lediglich die Übergabe der Anteile meiner Eltern an der GmbH.&CoKG an mich und meine Schwester waren zu diesem Zeitpunkt fix besprochen. Alles andere war offen und sollte in einer neuen Generalversammlung besprochen werden, wie z.B. ob der Betrieb weitergeführt wird, welche Geschäftsführer nach der Übergabe bestellt werden, ob die bestehenden Geschäftsführer neue Dienstverträge erhalten. All diese Dinge waren zum Zeitpunkt der einvernehmlichen Auflösung meines Dienstverhältnisses offen. Die Lage war sehr angespannt und ich habe mir Sorgen um meine Zukunft gemacht. Deshalb habe ich mich auch nach einem anderen Arbeitsplatz umgesehen.“

5. Von Firma Name2, Wasser-Heizung-Öl, datiert mit 20. März 2009:

„Bestätigung zur Vorlage vor dem Unabhängigen Finanzsenat, kann zu Beweiszwecken verwendet werden

Sehr geehrte Damen und Herren,

Wir bestätigen, dass Herr B.. im November 2000 bei uns vorstellig geworden ist, bezüglich eines Arbeitsplatzes.

Aufgrund seiner fachlichen Qualifikation, wäre es möglich gewesen, ihn in unserem Betrieb zu beschäftigen.

Dazu kam es leider nicht, da er sich diesbezüglich anders entschieden hat.

Ich bitte um Kenntnisnahme. Gezeichnet: Name2 "

Zu den vorgelegten Bestätigungen wurde vom Amtsvertreter als Gegenäußerung ausgeführt, dass der wesentliche Inhalt der vorgelegten Bestätigungen seitens der Bw. bereits zum Zeitpunkt der Lohnsteuerprüfung vorgebracht worden sei. Aus der Sicht des Finanzamtes ergäbe sich auch durch die vorgelegten schriftlichen Bestätigungen keine Änderung der Beurteilung der Berufungsangelegenheit. Wiederholend wies der Amtsvertreter auf den Umstand hin, dass zwischen der Auflösung der Dienstverhältnisse und der Wiedereinstellung lediglich ein Zeitraum von 22 Tagen vergangen sei. Dieser Zeitraum sei zu kurz, um die in den vorgelegten Bestätigungen angeführten grundlegenden weitreichenden Unternehmensentscheidungen glaubwürdig treffen zu können. Die in Rede stehende Vorgangsweise und Abfertigungszahlung lasse sich aus der Sicht des Finanzamtes bloß aus den daraus verbundenen Vorteilen steuerlicher bzw. sozialversicherungsrechtlicher Art erklären oder aus dem Umstand, dass die beteiligten Familienmitglieder zum damaligen Zeitpunkt Geld aus der Firma lukrieren wollten.

Diesen geäußerten Überlegungen wurde von Seiten des steuerlichen Vertreters und der Geschäftsführerin Frau A. entschieden widersprochen. Wäre nämlich eine optimierte Steuerersparnis im Vordergrund gestanden, hätten die Dienstverhältnisse vielmehr fortgesetzt werden müssen und alle betroffenen Arbeitnehmer hätten dadurch den Jahresfaktor 7 hinsichtlich eines Abfertigungsanspruches erworben.

Im Folgenden schilderte die Geschäftsführerin Frau A. die betriebliche Situation im Prüfungszeitraum unter Betrachtung des Blickpunktes der Kommanditanteilübergabe durch ihrer Eltern. Im Wesentlichen führte sie dazu aus, dass sich ihre Eltern altersbedingt und die Mutter darüber hinaus krankheitsbedingt aus den Unternehmensentscheidungen langsam zurückgezogen und schließlich auch die Übergabe ihrer Kommanditanteile ins Auge gefasst hätten. Der Wunsch der Eltern sei es dabei gewesen, dass das Unternehmen von den Übernehmern lastenfrei, d.h. insbesondere auch ohne die als erheblich einzustufenden Abfertigungsansprüche der Arbeitnehmer, weitergeführt werden könne. Einzig daraus resultiere die gewählte und nunmehr strittige Vorgangsweise und keinesfalls der familieninterne Wunsch einer Geldausschüttung aus der Firma, wie vom Amtsvertreter angedeutet.

In rechtlicher Hinsicht verwies der steuerliche Vertreter der Bw. zunächst auf sein Berufungsvorbringen im bisherigen Verfahrensgang. Bereits daraus ergäbe sich klar, dass gegenständlich bei den beiden Geschäftsführern kein fortgesetztes einheitliches Dienstverhältnis zur Bw. bestanden habe und demnach auf die in Streit stehenden

Abfertigungszahlungen alle Voraussetzungen zur Anwendung der begünstigten Besteuerung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 vorgelegen waren, er beantragte daher die Stattgabe der Berufung.

Der Amtsvertreter verwies auf die Prüfungsergebnisse, auf die Grundlagen der heutigen mündlichen Verhandlung und vertrat zusammenfassend die Rechtsauffassung, dass von einer Beendigung der Geschäftsführer-Dienstverhältnisse keine Rede sein könne und folglich das Berufungsbegehren der Bw. zur Gänze abzuweisen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg gilt festzuhalten, dass sich sowohl die LSt-Nachforderungsberechnung (Haftung LSt) auf Grund der in Streit gezogenen Abfertigungszahlungen je betroffenen Gesellschafter-Geschäftsführer (Dienstnehmer) der Bw. als auch die daraus abgeleitete Beitragsgrundlagenhinzurechnung sowie die resultierenden Abgabenfestsetzungen an DB und DZ aus den Prüfungsunterlagen bzw. -bericht des Finanzamtes vom 11. Jänner 2006 klar ergeben und somit jedenfalls der Höhe nach zwischen den Verfahrensparteien unstrittig sind. In Streit bzw. in Frage steht allerdings, ob die von der Bw. an ihre beiden Geschäftsführer am 14. Dezember 2000 ausbezahlten sonstigen Bezüge (einmalige Entschädigungen) ihre Wurzel in einer gesetzlichen Auflösung von Dienstverhältnissen begründen und demnach als steuerrechtliche Abfertigungszahlungen gemäß der Bestimmung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu qualifizieren sind oder nicht, wobei diesbezüglich von nachstehenden und entscheidungsrelevanten Sachverhaltsfeststellungen auszugehen ist:

- Evident ist, dass die berufungsführende Gesellschaft (einige) Komplementärin der GmbH.&CoKG ist.
- Unstrittig ist, dass an der berufungsführenden GmbH weder bei den vier Gesellschaftern (Eltern: E.. und D., Kindern: B.. und A.) noch an deren Beteiligungsverhältnissen (je 25 %) eine Änderung im Prüfungszeitraum vom 1.1.2000 bis 31.12.2004 eingetreten war.
- Evident ist auch die Tatsache, dass die ordentliche Gesamtgeschäftsführung und Vertretung der GmbH seit dem Jahre 1994, mangels Abberufung durch einen Gesellschafterbeschluss, so auch ununterbrochen im Prüfungszeitraum, durch die beiden Geschäftsführer A. und B.. erfolgte.
- Aktenkundig ist ferner, dass mit notariellem Übergabsvertrag vom 27.12.2000 eine unentgeltliche Mitunternehmeranteilsübergabe von den Eltern E.. und D. (im Ausmaß von je 50 % an der Kommanditgesellschaft) an deren Kinder B.. und A. (neuer Gesellschaftsanteil der Geschwister zu je 50 %) durchgeführt worden war.

Fakt ist auch, dass durch die (familieninterne) Übertragung dieser Kommanditistenanteile an der GmbH.&CoKG weder bei den Gesellschaftern der berufungsführenden Komplementärgesellschaft noch der Geschäftsführung der GmbH eine Änderung eingetreten war.

- Unstrittig ist, dass ab 2.1.2001 unter den beiden Geschäftsführern, diese sind handelsrechtlich gesamtgeschäftsführungs(vertretungs)befugt, eine neue sachliche Ressortverteilung (A.: Sachbereiche für Finanzen, kaufmännische Belange, Buchhaltung, Betriebswirtschaft, Werbung und Mitarbeiter; B.: Sachbereiche für Instandhaltung, Wartung, Reinigung, Entsorgung, technische Angelegenheiten und Infrastruktur) stattgefunden hat.
- Fest steht, dass die per 11. Dezember 2000 (vgl. Ab- und Anmeldungsbestätigungen der Kärntner Gebietskrankenkasse) einvernehmlich gelösten Angestelltendienstverhältnisse der beiden Geschäftsführer, am 2. Jänner 2001 zu unveränderten Gehaltsansprüchen wieder aufgenommen bzw. bei der GmbH fortgesetzt worden waren.
- Aktenkundig ist auch, dass sich die beiden Geschäftsführer auf Grund der einvernehmlichen Kündigung ihrer Dienstverhältnisse nicht beim Arbeitsmarktservice als arbeitslos gemeldet haben und demnach bis zur Wiedereinstellung auch keine Arbeitslosenentschädigung bezogen haben (siehe Versicherungsdatenauszüge der beiden Geschäftsführer je zum Stichtag: 22. November 2005).

Die im Berufungsfall maßgebende Bestimmung des § 67 EStG 1988, idF des BudgetbegleitG 2001, BGBl. I 142/2000, lautete:

"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 8 500 S übersteigen, 6 %. ...

(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), 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 ...“

Wie sich aus dem klaren Wortlaut der Bestimmung § 67 Abs. 3 EStG 1988 weiters ergibt, ist die Aufzählung der Rechtsgrundlagen für die gesetzliche Abfertigung taxativ (vgl. VwGH 27.9.2000, 2000/14/0087). Die zentrale gesetzliche Rechtsgrundlage für Dienstverhältnisse von Angestellten, d. s. Dienstnehmer, die auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung vorwiegend kaufmännische Dienste in bestimmten Betriebssparten verrichten, bildet das Angestelltengesetz (AngG) 1921, BGBI 292/1921 in der jeweils geltenden Fassung, das den Abfertigungsanspruch in den §§ 23 und 23 a AngG wie folgt regelt:

„§ 23 (1) Hat das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert, so gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung. Diese beträgt ...“

„§ 23a. (1) Der Anspruch auf Abfertigung besteht auch dann, wenn das Dienstverhältnis 1. mindestens zehn Jahre ununterbrochen gedauert hat und ...“

(7) Im übrigen gilt der § 23 sinngemäß.“

Unabhängig von den vorstehend zitierten arbeitsrechtlichen Abfertigungsbestimmungen sieht das AngG in der ab 1.1.1994 geltenden Fassung des BGBI 459/1993 weiters eine Verpflichtung zur Aushändigung einer schriftlichen Aufzeichnung (zumindest eines Dienstzettels iSd AVRAG) der im Dienstvertrag vereinbarten Rechte und Pflichten von Angestellten vor (siehe § 6 Abs. 3 AngG).

Als untrennbare Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungsvorschrift (Lohnsteuer von Abfertigungen) bedarf es der formalen 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. Grundsätzlich gilt, dass bei Fortsetzung eines Dienstverhältnisses beim gleichen Arbeitgeber kein Abfertigungsanspruch be- bzw. entsteht. Treffen also zwei unmittelbar aneinander anschließende Dienstverhältnisse zusammen und wurde bei seiner Beendigung die im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ursprünglichen Dienstverhältnisses geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt, liegt keine "Auflösung des Dienstverhältnisses", sondern ein einheitliches Dienstverhältnis vor (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 25.5.1988, 87/13/0178, vom 25.1.1989. 87/13/0117 und vom 25.3.1992,

90/13/0068). Der an den Dienstnehmer gezahlte Betrag ist in diesem Fall als sonstiger Bezug nach Abs. 1 und 2 zu versteuern (vgl. VwGH vom 22.2.1966, 2328/64). Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liegt trotz formaler Auflösung auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung der Entlohnung eintritt (vgl. VwGH vom 7.2.1990, 89/13/0033).

Aus arbeitsrechtlicher Sicht lässt sich ein Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung jedenfalls nur dann ableiten, wenn das jeweilige Arbeitsverhältnis tatsächlich (fremdüblich) auch aufgelöst wurde. Im Lichte dieses arbeitsrechtlichen Erfordernisses gilt es daher zum Streitfall vorrangig abzuklären, ob bei einem Zusammentreffen von zwei unmittelbar aufeinander folgenden Dienstverhältnissen, wie gegenständlich erfolgt, von einem oder von zwei Dienstverhältnissen arbeitsrechtlich gesprochen werden könne. Entscheidungserheblich erscheint dabei für den erkennenden Senat nicht die Bezeichnung „einvernehmliche Auflösung der Dienstverhältnisse“ oder „die Abmeldung bei der Gebietskrankenkasse“, sondern einzig alleine das Vorliegen des Tatumstandes einer tatsächlichen fremdüblichen Auflösung (Beendigung) der Dienstverhältnisse, zu sein.

Unter Beachtung der Arbeitsrechtsprechung ist als „unmittelbar aufeinander folgend“ nicht zu verstehen, dass ein unterbrochenes Arbeitsverhältnis lückenlos an das nächste anzuschließen habe. Selbst bei Angestelltenarbeitsverhältnissen ist eine Unterbrechungsfrist von drei Wochen, unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles, für die Aufrechterhaltung eines Abfertigungsanspruches iSd § 23 AngG als nicht schädlich zu betrachten (vgl. OGH 28.8.1997, 8 Ob A 202/967g).

Im Rahmen der mündlichen Senatsverhandlung wurde vom Amtsvertreter der Hinweis eingebbracht, dass sich laut Sachlage des Falles, sowohl die einvernehmlichen Lösungen als auch die Fortsetzung aller in Rede stehenden Dienstverhältnisse - alle bezughabenden Vereinbarungen seien über mündliche Absprachen erfolgt - zur Gänze in der Angehörigensphäre (Eltern/Kinder/Geschwister/Schwiegerkinder) der Bw. abgespielt haben und folglich im Zuge der freien Beweiswürdigung auch die Merkmale der Fremdüblichkeit des Zusammentreffens der unmittelbar aneinander anschließenden Arbeitsverhältnisse zu beachten wären. Das Finanzamt stehe dabei auf dem Standpunkt, dass die Fremdunüblichkeit gegenständlich ua. auch durch die Nichtschriftlichkeit der Arbeitsvertragslösung bzw. Wiedereinstellung unterstrichen worden wäre und es unüblich sei einen Geschäftsführer ohne grobe Pflichtverletzung oder diesen ohne Unfähigkeit zur Geschäftsführung zu kündigen. Auch würde es unter gesellschaftsrechtlich fremden Vertragsparteien nie passieren, dass ein Geschäftsführer-Anstellungsvertrag aufgelöst werde, die handelsrechtliche Organfunktion hingegen unverändert aufrecht bleibe.

Der steuerliche Vertreter der Bw. vertrat dazu hingegen die Ansicht, dass die Ab- und Anmeldung der Dienstnehmer bei der Gebietskrankenkasse als Schriftlichkeit ausreichen würde. Auch wandte er ein, dass eine nähere Beweisführung diesbezüglich seiner Mandantschaft im Zuge der Lohnsteuerprüfung verwehrt worden sei. Ferner sei für das Innenverhältnis der Geschäftsführer zur Gesellschaft ausschließlich der Anstellungsvertrag maßgebend und anzuwenden. Der Abschluss, die Änderung und die Beendigung des Anstellungsvertrages eines Geschäftsführers bei einer GmbH falle daher in die Zuständigkeit der Gesellschafter. Folglich seien am 11.12.2000 die Anstellungsverhältnisse der beiden Geschäftsführer durch mündliche Beschlussfassung aller Gesellschafter der Gesellschaft einvernehmlich beendet worden.

Der erkennende Senat teilt die Auffassung des Finanzamtes, dass es gänzlich fremdunüblich wäre Angestelltenvertragsregelungen nur mündlich zu vereinbaren. Nach der Aktenlage steht fest, dass die organschaftliche Bestellung der beiden Geschäftsführer durch Gesellschafterbeschluss nicht widerrufen worden war und dass alle in Rede stehenden Angestelltenvertragsregelungen, also auch die behauptete „Neuanstellung“ der beiden Geschäftsführer nur auf mündlicher Vertragsbasis beruhen. Für die Prüfung der Fragen, wann und mit welchen Inhalten (zB. Rechte, Pflichten, KV-Einstufung, Entlohnung) Arbeitsverträge zwischen den Vertragsparteien konkret abgeschlossen wurden kommt es sehr wohl auf deren Schriftlichkeit (vgl. § 6 Abs. 3 AngG) an. Aber auch die Erforschung des Sachverhaltes, ob eine tatsächliche Beendigung des ersten Arbeitsverhältnisses oder etwa eine (keine Beendigung darstellende) Karenzierung (= Aussetzung) vorliegt, könne nur nach dem wahren Inhalt der zwischen den Parteien schriftlich abgeschlossenen Arbeitsvertragsvereinbarungen beurteilt werden.

Anzumerken gilt, dass für den erkennenden Senat im gegenständlichen Verfahren allerdings nichts hervorgekommen ist, was daran zweifeln ließe, dass sich das Finanzamt bei Lösung der Tatfragenbeurteilung „fremdübliche Beendigung der in Rede stehenden Dienstverhältnisse“ mit entscheidungserheblichen Vorfragen bezüglich der Anwendung der Bestimmung iSd § 67 Abs. 3 EStG 1988 ungenügend auseinandergesetzt bzw. dabei der Bw. nicht die Möglichkeit zur entsprechenden Beweisführung eingeräumt hätte. Die Aktenlage zeigt vielmehr auf, dass der Bw. selbst im Zuge des Prüfungsverfahrens wiederholt ausreichend Gelegenheit geboten wurde ihren Standpunkt durch Beweise und Unterlagen zu untermauern (siehe dazu ua. die Niederschriften mit der Lohnverrechnerin vom 2.1.2006, nach Eingabe der schriftlichen Erläuterungen durch die steuerliche Vertretung der Bw., Posteingang beim Finanzamt am 9.12.2005). Festzuhalten gilt auch, dass die Bw. in keiner Lage des Verfahrens einen konkreten (fremdüblichen) Nachweis über arbeitsrechtliche Vereinbarungen zwischen ihr und den beiden Geschäftsführern erbracht hat.

Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters ist insoweit beizustimmen, wenn er zum GmbH-Geschäftsführer im Wesentlichen ausführt, dass aus gesellschaftsrechtlicher Sicht das organschaftliche Bestellungsverhältnis eines Geschäftsführers von dessen schuldrechtlichen Verhältnis (Anstellungsvertrag) grundsätzlich getrennt zu betrachten ist. Dieser allgemein gehaltene gesellschafts- bzw. wirtschaftsrechtliche Einwand vermag als Berufungsargument nach Ansicht des erkennenden Senates allerdings nur dann zu überzeugen, wenn die tatsächlich verwirklichten Tat- und Sachverhaltsumstände des Einzelfalles für eine klare gesellschafts- und arbeitsrechtliche Unterscheidung zwischen „Bestellung“ und „Anstellung“ sprechen. Dabei gilt es vorrangig die tatsächlichen Willenserklärungen der betroffenen Vertragsparteien (Gesellschafter/Geschäftsführer) anhand schriftlicher Beschlüsse und ebenso die höchstpersönlich ausgeübten Rechte und Pflichten als auch Tätigkeiten der Geschäftsführer auf Grund derer konkreter fremdüblicher Vertragsverhältnisse zur GmbH zu erforschen. Trotz grundsätzlich gesonderter Beurteilung (zB. im Gesellschafts- oder Arbeitsrecht) im Zusammenhang mit einem Geschäftsführervertrags(bestellungs)verhältnisses könne sich im Einzelfall durch Auslegung der jeweiligen Gesamtumstände (Tätigkeiten, vertraglichen Vereinbarungen, etc.) jedoch ergeben, dass sich die Willenserklärungen (fremdübliche Verträge und Vereinbarungen) der Gesellschafter bzw. der betroffenen natürlichen Personen gleichzeitig auf beide Rechtsverhältnisse des Geschäftsführers gemeinsam beziehen (vgl. Straube/Ratka/Völkl, GmbHG § 15 Rz 5; Kalss/Nowotny/Schauer, Gesellschaftsrecht Rz 3/279, 3/300, 3/303).

Der erkennende Senat müsse daher unter Berücksichtigung der gegebenen Sachlage der vom Amtsvertreter im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung dargelegten Überlegung beipflichten, wenn er sinngemäß die Ansicht vertritt, dass die beiden seit 19. Jänner 1994 gemeinsam geschäftsführenden Gesellschafter (Btg. je 25 % am Stammkapital) A. und B.. auf Ebene der Generalversammlung, gegenüber ihren Eltern (Btg. je 25 % am Stammkapital), wohl keine anderen Unternehmensinteressen verfolgt hätten als die in ihrer Eigenschaft als personenidiente Gesellschafter-Geschäftsführer. Auch entspricht es den Erfahrungen des täglichen Wirtschaftslebens, dass, je mehr ein Gesellschafter-Geschäftsführer in der (schuldrechtlichen bzw. arbeitsrechtlichen) Organisationsstruktur bzw. als Vertretungsorgan die Gesamtgeschäfte der GmbH persönlich leitet, desto stärker er ein persönlich geprägtes Eigeninteressen daran hat, die Entscheidungen auf Ebene der Generalversammlung in seinem Eigeninteresse (mit-) zu beeinflussen. Nach der Aktenlage ist diesbezüglich auch weiters zu berücksichtigen, dass nach den klaren Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages vom 18. Dezember 1989 (siehe die Regelungsinhalte der § 5 Geschäftsführer und § 6 Generalversammlung) den einzelnen Gesellschaftern keine gesellschaftsrechtlichen Sonderrechte (zB. Weisungs-, Kündigungsrechte) gegenüber der Geschäftsführung

eingeräumt worden waren. Dass die organschaftliche Bestellung der beiden Geschäftsführer durch Gesellschafterbeschluss nicht widerrufen und folglich trotz einvernehmlicher (mündlicher) Lösung deren Anstellungsverhältnisse über den 11.12.2000 hinaus im Wesentlichen in unveränderter Form (Gesamtfirmenleitung), also für 22 Tage weiter bestand, wurde bereits ausgeführt. Die gegenständlich zu beurteilenden Gesamtumstände weisen daher nach Ansicht des erkennenden Senates klar auf eine enge Beziehungsverflechtung bzw. ein gemeinsames Schicksal zwischen Anstellung und Bestellung der beiden Geschäftsführer hin, zumal ein gesonderter schriftlicher „Anstellungsvertrag“ über konkrete schuldrechtliche Verpflichtungen bzw. über zu erbringende Leistungen und Festlegung von klaren Entgeltansprüchen mit den beiden Geschäftsführern nicht abgeschlossen worden war. In Anbetracht der dargelegten Umstände ist die von der steuerlichen Vertretung der Bw. eingewandte „Trennungstheorie bezüglich Be- und Anstellung der beiden Geschäftsführer“, mangels Vorlage fremdüblicher (schriftlicher) arbeitsrechtlicher Vertragsunterlagen, als nicht gelungen anzusehen.

Vom erkennenden Senat wird dabei sehr wohl eingeräumt, dass auf Grund der im Arbeitsrecht vorgesehenen Vertragsfreiheit ein Dienstvertrag durch freie Willensübereinstimmung beider Vertragspartner wieder zur Auflösung gebracht werden könne. Unter Berücksichtigung des „Fremdvergleiches“ gilt bei Angestellten jedoch zu beachten, dass die vom Dienstgeber einzuhaltende Kündigungsfrist (§ 20 AngG) beispielsweise im 6. (Angestellten-) Dienstjahr, wie im Gegenstandsfalle gegeben bereits 3 Monate beträgt, wobei es weiters fremdüblich ist, auch bei einvernehmlicher Lösung des Dienstverhältnisses den Kündigungstermin zum Fünfzehnten oder Letzten eines Monats zu vereinbaren. Mangels einer für den Angestellten günstigeren Vereinbarung könnte dieser das Dienstverhältnis jedoch nur mit dem letzten Tag eines Kalendermonats unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist lösen. Die Kündigungsbestimmungen des AngG können weder einzelvertraglich aufgehoben noch beschränkt werden (§ 40 AngG). Damit erscheint aber auch der Zeitpunkt der Auflösung der in Rede stehenden Angestelltendienstverhältnisse mit Kündigungstermin zum 11. Dezember 2000 als „fremdunüblich“ festgelegt.

Entsprechend dem Berufungsvorbringen der steuerlichen Vertretung der Bw. (ua. Verweis auf die LStR 2002, RZ 1072) war vom erkennenden Senat weiters zu erforschen, ob durch die unentgeltliche (familieninterne) Übertragung von Kommanditistenanteilen an der GmbH.&CoKG (laut Übergabsvertrag vom 27.12.2000) ein arbeitsrechtliches (zwingendes) Ende der in Rede stehenden Dienstverhältnisse ausgelöst worden war. In diesem Zusammenhang galt es auch die Frage abzuklären, ob eine Gesellschafteränderung (unentgeltliche Mitunternehmeranteilsabtretung unter Familienmitgliedern) bei der KG einen

Firmenumgründungstatbestand iSd Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz (AVRAG), BGBl. 459/1993, darstellt oder nicht.

Wie das Finanzamt im Vorlagebericht vom 14. August 2006 zu Recht bemerkte, gehen die Verweise der Bw. auf die Ausführungen nach den LStR 2002, RZ 1072, ins Leere, da es im vorliegenden Fall nicht um die Übergabe eines Betriebes, sondern einzig alleine um die Übertragung von Gesellschaftsanteilen an der GmbH.&CoKG gegangen ist. In der Unternehmensspähere der Bw. hat keinerlei Veräußerung oder betriebliche Umgründung stattgefunden, weshalb davon auch die Arbeitgeber- bzw. Arbeitnehmerverhältnisse als nicht betroffen anzusehen sind.

Gegenständlich liegt aber nach Ansicht des erkennenden Senates auch kein Anwendungsfall iSd AVRAG vor. Die gesetzlichen Grundlagen des AVRAG sehen nämlich nur für den Fall, dass ein Unternehmen, ein Betrieb oder Betriebsteil von einem Arbeitgeber (Veräußerer) auf einen anderen Arbeitgeber (Erwerber) übergeht, vor, dass der neue Inhaber als Arbeitgeber mit allen Rechten und Pflichten in die im Zeitpunkt des Übergangs bestehende Arbeits(Dienst)verhältnisse eintritt (§ 3 Abs. 1 AVRAG). Das AVRAG selbst kennt keinen von der Betriebsübergangsrichtlinie abweichenden Inhaberbegriff. Entsprechend der Bestimmungen des AVRAG sei dabei der Betriebsbegriff allerdings sehr weit auszulegen, sodass von dieser "Eintrittsautomatik" und vom Übergang der Ansprüche aus Arbeitsverhältnissen auch Betriebsaufspaltungen oder zusammenhängende Konzerngesellschaften mitumfasst sind. Vom Betriebsübergangsrecht des AVRAG seien auch die steuerlichen Umgründungsfälle, wie Verschmelzung, Einbringung, Zusammenschluss etc. erfasst (vgl. Holzer/Reissner, Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz, ÖGB-Verlag, Wien 1998, S. 67 ff). Aus arbeitsrechtlicher Sicht werde dabei auf den Begriff der wirtschaftlichen und arbeitsorganisatorischen Einheit abgestellt, sodass im vorliegenden Fall die Komplementär-GmbH dem Betriebsbegriff der KG zuzuordnen ist (vgl. Holzner/Reissner, a.a.O., S. 74f). Auch nach der aktuellen Arbeitsrechtsjudikatur stellt der ledigliche Wechsel von Gesellschaftern der Inhabergesellschaft mangels „Inhaberwechsels“ keinen Betriebsübergang iSd AVRAG dar (vgl. OGH 29.9.2004, 9 ObA 47/04 h).

Aber auch das von der steuerlichen Vertretung der Bw. weiters ins Treffen geführte Vorbringen, die betroffenen Dienstnehmer hätten am 1.12.2003, bei ihrem Eintritt bzw. Wechsel in die Betriebliche Mitarbeitervorsorgekasse mangels anrechenbarer Vordienstzeiten je einen latenten Abfertigungsanspruch verloren, vermag als Argumentationsindiz für die Beendigung der in Rede stehenden Dienstverhältnisse, der Berufung ebenso nicht zum Erfolg zu verhelfen, da das Betriebliche Mitarbeitervorsorgegesetz (BMVG) BGBl I 100/2002 idF BGBl I 158/2002, nur auf Arbeitsverhältnisse verpflichtend anzuwenden ist, die auf einem

privatrechtlichen Vertrag mit Beginn nach dem 31.12.2002 liegen. Darüber hinaus sind nach der Rechtsprechung des OGH zu § 23 Abs. 1 AngG bis zu drei Wochen dauernde Unterbrechungen eines Arbeitsverhältnisses abfertigungsrechtlich als unbeachtlich zu betrachten, soferne die Umstände des Einzelfalles auf eine sachliche Zusammengehörigkeit der beiden Arbeitsverhältnisse deuten (vgl. OGH 19.3.2003, 90bA21/03h; OGH 6.12.2000, 90bA268/00b sowie die darin zitierte Judikatur). Immer dann, wenn nach § 23 Abs. 1 AngG ein ununterbrochenes Altarbeitsverhältnis fingiert wird, liegt – in konsequenter Weiterentwicklung der „Unterbrechungs-Judikatur“ – auch kein Beginn eines neuen Arbeitsverhältnisses iSd § 46 Abs. 1 BVG vor. Es lag somit im gegenständlichen Fall in der Hand der Bw., ob sie die beiden einvernehmlich gekündigten Geschäftsführer in Zukunft, also nach Wiedereinstellung ab 2.1.2002 weiterhin im „alten“ Angestelltenabfertigungsrecht belassen wollte oder nicht (vgl. dazu § 46 Abs. 3 BMVG). Darüber hinaus ist gemäß § 40 AngG die Abfertigungsregelung des § 23 AngG zwingendes Arbeitsrecht und kann daher auch zufolge Einzelarbeitsvertrag (Mitarbeitererklärung iSd BMVG) nicht abgeändert werden.

Dem Einwand der steuerlichen Vertretung, dass durch die ab 2.1.2001 zwischen den Geschäftsführern (A.: Sachbereiche für Finanzen, kaufmännische Belange, Buchhaltung, Betriebswirtschaft, Werbung und Mitarbeiter, B.: Sachbereiche für Instandhaltung, Wartung, Reinigung, Entsorgung, technische Angelegenheiten und Infrastruktur) vorgenommene neue Ressortverteilung eine inhaltliche Änderung der Anstellungsverträge hinsichtlich der Geschäftsführeraufgabenbereiche bewirke, wird beigeplichtet, jedoch vermag dieser alleinige Umstand für sich betrachtet keinesfalls ein Kriterium darstellen um daraus auf eine schlüssige und fremdübliche Beendigung der ursprünglichen Dienstverhältnisse schließen zu können. Von einer wesentlichen Änderung des Tätigkeitsbereiches wäre etwa dann auszugehen, wenn das Tätigkeitsprofil des neu begründeten Dienstverhältnisses an sich völlig anders geartet wäre (schriftliche Vereinbarung mit konkreten neuen Rechten und Pflichten) oder wenn ein Wechsel vom Arbeiterstatus zum Angestelltenstatus bzw. umgekehrt erfolgen würde. Von einem völlig anders bzw. neu gearteten Anforderungs- bzw. Tätigkeitsprofil könne jedoch im gegenständlichen Fall nicht gesprochen werden, zumal selbst durch die aufgezeigten sachlichen Ressortzuständigkeitsänderungen zwischen den Geschäftsführern in deren gemeinsamer Unternehmensleitung als auch deren Geschäftsführergehaltsbereichen keinerlei Änderungen eingetreten waren. Dass nämlich mit den beiden Geschäftsführern zum 2. Jänner 2001 neue (fremdübliche) Dienstverträge mit gravierenden inhaltlichen Änderungen mit Einflussnahmen auf deren Gehaltsansprüche (zB. wesentlichen Gehaltsreduzierungen) abgeschlossen worden wären und insoweit einen klaren Trennungs- bzw. Änderungsumstand der Angestelltenverhältnisse augenscheinlich machen würden, lässt sich der Aktenlage und Beweisführung der Bw. nicht entnehmen. An dieser Stelle sei erwähnt, dass bloße

Kündigungen mit geringfügigen Arbeitsvertragsänderungen in der Regel ein Dienstverhältnis nicht beenden und damit auch keinen Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigungszahlung auszulösen vermögen (vgl. VwGH 7.2.1990, 89/13/0033). Die vorstehend dargelegten Gesamtumstände des Streitfalles lassen, auch für den erkennenden Senat, eine gesetzliche Grundlage zur Auszahlung eines Abfertigungsanspruches iSd § 23 Abs. 1 AngG an die beiden Geschäftsführer tatsächlich nicht erkennen.

Die Rechtsauffassung des Finanzamtes, dass die zwischen den (Familien-)Parteien (Gesellschaftern) getroffene mündliche Vereinbarung über die einvernehmliche Auflösung der Geschäftsführerverhältnisse mit 11. Dezember 2000 - zufolge deren Wiedereinstellung bzw. Arbeitsaufnahme zum 2. Jänner 2001 – gegen eine ernstzunehmende Beendigung der Angestelltenverhältnisse der beiden Geschäftsführer spreche, ist zutreffend und wird, wie die nachfolgenden Schlussfolgerungen zeigen, auch vom erkennenden Senat geteilt.

In die erfolgte Gesamtbetrachtung des Falles wurde miteinbezogen, dass speziell in Saisonbranchen und in Fremdenverkehrsbetrieben, zu denen auch die Bw. entsprechend ihrer tatsächlichen Betriebsführung zugehörig ist, die häufigste Form der Auflösung von Arbeitsverhältnissen, die einvernehmliche Lösung (Kündigung) durch den Arbeitgeber, mit Abgabe einer „Wiedereinstellungsvereinbarung“ für die Zeit nach der Betriebsunterbrechung darstellt. Zwar mag der Arbeitgeber bei einer derartigen saisonal bedingten Freisetzung des Arbeitnehmers keine Sicherheit haben, dass dieser tatsächlich zurückkehrt, da der Arbeitslosengeld beziehende Arbeitnehmer ja während der Arbeitsunterbrechung vom AMS vermittelt werden könne. Würde der Arbeitnehmer nämlich eine zumutbare Tätigkeit vom AMS nicht annehmen, so würde er seinen Arbeitslosengeldanspruch verlieren. In der Praxis werden daher Arbeitnehmer aus Saisonbetrieben mit zeitnahen Wiedereinstellungszusagen (ca. 1 – 2 Monate) nicht vorrangig vom AMS für eine Arbeitsvermittlung herangezogen (vgl. Grafeneder, Arbeitsmarktservice – Änderungen bei Wiedereinstellungszusagen, PVInfo 2007, H 5, 10). Zudem werden nicht erfüllte Entgeltansprüche aus dem beendeten Arbeitsverhältnis spätestens zu jenem Zeitpunkt fällig, zu dem der Arbeitnehmer seine (zugesagte) Beschäftigung wieder antreten hätte müssen (§ 9 Abs. 7 AIVG). Aus dieser Bestimmung ergibt sich auch, dass sich der Arbeitgeber durch eine Nichteinhaltung der Wiedereinstellungszusage der Auszahlung sämtlicher Ansprüche (zB Abfertigung „alt“) nicht entziehen könne. Selbst wenn der Arbeitnehmer trotz der Wiedereinstellungszusage die Arbeit nicht antritt, wird die Abfertigung „alt“ fällig. Die arbeitsrechtliche Praxis zeigt aber ebenso auch auf, dass selbst im Falle einer abgegebenen sogenannte Wiedereinstellungszusage lediglich ein betroffener Arbeitnehmer ua. vor einem Abfertigungsanspruchsverlust geschützt werden solle. An eine getroffene Wiedereinstellungsvereinbarung würde also in erster Linie (vorrangig) der Arbeitgeber gebunden sein, hingegen würde dem betroffenen Arbeitnehmer dadurch lediglich

eine Option auf den Abschluss eines neuen bzw. fortzusetzenden Arbeitsverhältnisses eingeräumt werden und es würde am Arbeitnehmer (persönlich) liegen das entsprechende Arbeits- bzw. Wiedereinstellungsangebot des Arbeitgebers anzunehmen oder nicht. Selbst wenn gegenständlich die Arbeitsvertragsparteien (Gesellschafter und Geschäftsführer und Arbeitnehmer) – was von der Bw. und beiden Geschäftsführern und auch vom Gesellschafter E.. mit Schriftsatz vom 21. März 2009 bestätigt wurde – in keiner Vereinbarung die Wieder- bzw. Weiterbeschäftigung der Geschäftsführer als Angestellte vereinbart haben, bedeutet dies noch nicht, dass ohne eine derartige vertragliche schriftliche Abrede, zwangsläufig und mit aller Deutlichkeit, die auch einer fremdüblichen Parteienvereinbarung entspricht, mit welcher als schlüssige Konsequenz der Verlust eines Rückkehrrechtes der Geschäftsführer als Arbeitnehmer verbunden gewesen wäre, vereinbart worden sei. Faktum ist vielmehr, dass gegenständlich auch „ohne“ vereinbarter Wiedereinstellungszusage die (ursprünglichen) Arbeitsverhältnisse von den beiden Geschäftsführern bei der Bw. am 2. Jänner 2001, wieder aufgenommen bzw. fortgesetzt worden waren. Daraus ergibt sich wiederum die nicht bestreitbare Folgerung, dass im Zeitraum zwischen den einvernehmlichen Kündigungen am 11. Dezember 2000 und der Fortsetzung der Geschäftsführer-Angestelltenverhältnisse am 2. Jänner 2001 eine Absprache zwischen den Gesellschaftern (Eltern mit den Kindern) mit dem Inhalt über die Fort- bzw. Weiterführung der Geschäftsführerdienstverhältnisse erfolgt sein müsse. Die daraus gezogene Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass sich die Bw. demnach nicht „entscheidungserheblich“ auf eine nicht abgegebene „Wiedereinstellungszusage“ – berufen könne – ist daher nach der zu beurteilenden Sachlage als zutreffend zu werten. Durch die zeitnahe tatsächliche Wiederaufnahme der Geschäftsführertätigkeiten bei der Bw. ergibt sich zweifellos eine sachliche Zusammengehörigkeit der in Rede stehenden „fortgesetzten“ Angestelltendienstverhältnisse zur Bw. mit der arbeitsrechtlichen Konsequenz, dass durch den alsbaldigen (zeitnahen) mündlichen Neuabschluss bzw. der tatsächlichen Fortsetzung der Arbeitsverhältnisse jene Situation zwischen der Bw. und ihren Geschäftsführern eingetreten ist, mit welcher aber der Gesetzgeber fällig werdende Abfertigungsansprüche versagt (vgl. OGH 27.8.1997, 9ObA262/97p).

Auch der Hinweis des steuerlichen Vertreters, dass im Gegenstandsfalle die Unterbrechung der Angestelltenverhältnisse der beiden Geschäftsführer im Ausmaß von 22 Arbeitstagen beachtlich für eine arbeitsrechtliche Beendigung der Dienstverhältnisse sei, verhilft seinem Berufungsbegehren nicht zum Erfolg, zumal die oben aufgezeigte Sach- und Aktenlage bereits überwiegend gegen die behauptete „Trennungsargumentation“ spricht. Überdies waren im Rahmen der Gesamtbeurteilung des Streitfalles auch die Einzelumstände, die für das Vorliegen einer tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses sprechen, gegenüber jenen

Umständen abzuwägen, die auf das Vorliegen einer „Karenzierung“ hindeuten. Gegen eine einvernehmliche Arbeitnehmerkarenzierung spricht nach der Übung des redlichen Verkehrs und einen Fremdvergleich standhaltend jedenfalls der Umstand, dass das Arbeitsverhältnis durch Arbeitnehmerabmeldung bei der Gebietskrankenkasse formal beendet wird und der betroffene Arbeitnehmer also „Stempeln geschickt wird“. Ein dadurch ausgelöster Arbeitslosengeldbezug des betroffenen Arbeitnehmers vermag den Umstand einer Beendigung des Dienstverhältnisses klar aufzuzeigen. Die gegenständliche Aktenlage zeigt dazu auf, dass die beiden Geschäftsführer jedoch für den Zeitraum ihrer 22tägigen Arbeitsunterbrechung kein Arbeitslosengeld bezogen haben. Dieser Einzelumstand spricht als Indiz für eine einvernehmliche 22tägige Arbeitnehmerkarenzierung, sodass aus diesem Grunde auch kein Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung verwirklicht worden war.

Aber auch die von der steuerlichen Vertretung im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Bewerbungsbestätigungen, die auf ein Ansinnen der Geschäftsführer auf einen Dienstgeberwechsel hindeuten, vermögen keinen konkreten Umstand für eine tatsächlich beabsichtigte Arbeitnehmermotivkündigung zum Zeitpunkt 11. Dezember 2000 aufzuzeigen. Ebenso zeigt sich nach der Aktenlage kein konkreter Sachverhaltsumstand, dass die beiden Geschäftsführer die in Rede stehende Abfertigungszahlung deshalb ausbezahlt bekommen hätten, nachdem sie eine (fremdübliche) Erklärung abgegeben hätten die (Familien-)GmbH endgültig verlassen zu wollen. Aus den vorgelegten Bestätigungen ist für die Bw. aber auch deshalb nichts zu gewinnen, zumal es gänzlich unerheblich erscheint, aus welchen Arbeitnehmerbeweggründen die vorangegangenen Angestelltenverhältnisse unterbrochen worden wären, da der erkennende Senat den zum Berufungsbegehren tatsächlich verwirklichten Sachverhalt und kein fiktives Geschehen beurteilen müsse.

Im vorliegenden Fall erscheint dem erkennenden Senat bedeutsam und dies zeigt sich auch im Einklang mit dem Berufungsvorbringen, dass alle Handlungen der betroffenen Vertragsparteien (Gesellschafter und Geschäftsführer), sowohl im Zusammenhang mit der kurzfristigen Arbeitsunterbrechnung der Geschäftsführer (Kindern) und aller Arbeitnehmer (Kinder und Schwiegerkinder), als auch bei Fortsetzung der Arbeitsverhältnisse ohne eine Reduktion bzw. geringfügigen Änderung in der Entlohnung, einvernehmlich zwischen den Vertragsparteien (Eltern und Kindern bzw. nahen Angehörigen), nämlich mündlich getroffen worden waren. Auch die eigenen Ausführungen der Geschäftsführerin A. in der mündlichen Berufungsverhandlung zeigten wiederholend den Umstand auf, dass es der Wunsch der Eltern (Mitgesellschafter) gewesen sei, dass das Unternehmen „lastenfrei“ von den Übernehmern (Kindern/Mitgesellschaftern) „weitergeführt“ werden könne. Ebenso weist der Gesellschafter E.. in seiner schriftlichen Bestätigung vom 21. März 2009 darauf hin, dass die Kinder B.. und

A. den Betrieb schon als Geschäftsführer in unserem Sinne (Anmerkung UFS: Gesellschafter) führten. Diese Aussagen, beruhend auf dem wahren Parteiwillen (Eltern als Gesellschafter und Kinder als Gesellschafter-Geschäftsführer), weisen darauf hin, dass die „tatsächlich verwirklichten Gesamtumstände“ der in Rede stehenden Arbeitsunterbrechung, soferne eine solche tatsächlich überhaupt umgesetzt worden war, zumal ja auch die handelsrechtlichen Geschäftsführerorganfunktionen bei der Bw. gänzlich unverändert aufrecht blieben, vielmehr den Merkmalen einer so genannten „Arbeitnehmerkarenzierung, ohne Bezug von Arbeitslosengeld“ entsprachen, weshalb auch der erkennende Senat folglich in freier Beweiswürdigung bei Betrachtung der sich ergebenden Gesamtumstände „nur“ auf jeweils zusammengehörende bzw. sachlich unmittelbar aufeinander folgende Angestelltenverhältnisse schließen könne.

Zusammenfassend gelangt der erkennende Senat aus den vorstehend dargelegten Gründen zur Überzeugung, dass es nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage an der Ernsthaftigkeit einer fremdüblich gestalteten Angestelltenvertragsauflösung mit den beiden Geschäftsführern (Kinder) gemangelt hat. In Ermangelung der Tatsache, dass es zu keiner tatsächlichen Beendigung der beiden Geschäftsführer-Angestelltenverhältnisse gekommen ist, liegt der im § 67 Abs. 3 EStG 1988 postulierte gesetzliche Abfertigungsanspruch nicht vor. Es unterliegen folglich die in Rede stehenden und an die beiden Geschäftsführer ausbezahlten „vorzeitigen Abfertigungen“ nicht der Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 3 EStG 1988, sondern es sind diese vielmehr als sonstiger Bezug nach § 67 Abs. 1 und 2 leg.cit., wie vom Finanzamt richtig erkannt, zu versteuern.

Bezüglich der abgabenrechtlichen Behandlung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ist auszuführen, dass gemäß § 41 Abs. 3 FLAG der DB von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, 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). Zur Beitragsgrundlage gehören ua. nicht die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge (§ 41 Abs. 4 lit. b FLAG). Da wie ausgeführt wurde, die in Streit gestandenen Bezugsteile, welche von der Bw. an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer zur Auszahlung gelangten, nicht unter den Tatbestand des § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu subsumieren waren, ergibt sich für diese Arbeitslöhne weiters die klare Verpflichtung zur Entrichtung des DB und DZ.

Die diesbezüglich vom Finanzamt mit Bescheid vom 11. Jänner 2006 für das Kalenderjahr 2000 vorgeschriebene und im Berufungsverfahren der Höhe nach unbestritten gebliebene

Abgabennachforderung an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag besteht daher zu Recht.

Dem Berufungsbegehren war somit der gewünschte Erfolg daher zur Gänze zu versagen und es war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 27. Mai 2009