



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XX (Rechtsnachfolgerin C), W, vom 14. September 1994, der B, beigetreten ist (257 BAO), gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften (jetzt Finanzamt Wien 1/23) vom 14. Juni 1994 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und eines Säumniszuschlages für den Zeitraum 1. Jänner 1989 bis 31. Dezember 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in Folge:Bw.) fand für den Zeitraum 1. Jänner 1989 bis 31. Dezember 1993 eine Lohnsteuerprüfung statt. Das Prüfungsorgan hat ua. festgestellt, dass der Geschäftsführer, Dr. S, das Dienstverhältnis zur Bw. am 30. April 1989 beendet hat. Anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses hat die Bw. an Dr. S einen Betrag in Höhe von S 2,912.800 ausbezahlt. Dieser Betrag setzt sich aus S 429.760,00 für eine Urlaubsentschädigung und S 2,482.040,00 für eine Abfertigung zusammen. Die Bw. hat sowohl die Urlaubsentschädigung wie auch die Abfertigung mit dem begünstigten Steuersatz von 6% versteuert. Das Prüfungsorgan nahm eine Neuberechnung der Abfertigung vor, da nach den Bestimmungen des Kollektivvertrages für Angestellte der Bw. im § 17 Abs. 2 festgehalten ist, dass nach vollendetem 15. Dienstjahr 12 Monatsbezüge an Abfertigung gebühren. Nach den dem Prüfer zur Verfügung gestandenen Unterlagen hat Dr. S am 1. Mai 1974 das Dienstverhältnis zur Bw. begründet und dieses am 30. April 1989 beendet. Der

Prüfer vertrat die Auffassung, dass eine begünstigte Besteuerung der Abfertigung nur für 12 Monatsbezüge, das sind S 1,241.520,00 zustehe. Den Restbetrag hat das Prüfungsorgan gemäß den Bestimmungen des § 67 Abs. 6 1. Satz EStG 1988 und § 67 Abs. 10 EStG 1988 versteuert. Das Finanzamt schloss sich den Prüfungsfeststellungen an und hat ua. die sich aus der Neuberechnung ergebende Nachforderung an Lohnsteuer in Höhe von S 610.753,00 der Bw. mit Haftungs – und Zahlungsbescheid vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid hat die Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass sich aus Punkt IX des mit Dr. S abgeschlossenen Dienstvertrages ergäbe, dass bei Beendigung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung nach dem Angestelltengesetz zustehe. Bei Berechnung des Abfertigungsanspruches sei außerdem zu prüfen, ob die für die Angestellten der Bw. geltenden Bestimmungen des Kollektivvertrages oder der Betriebsvereinbarung günstiger seien, als die gesetzlichen Bestimmungen und die vertragliche Vereinbarung. In diesem Fall sei die günstigere Regelung anzuwenden. § 7 Abs. 2 und 3 des Kollektivvertrages der Bw. sehe die Möglichkeit einer Anrechnung von Vordienstzeiten aus anderen Dienstverhältnissen vor. Da im Punkt X des Dienstvertrages mit Dr. S angeführt sei, dass für den Anspruch auf Abfertigung eine Vordienstzeit von 10 Dienstjahren einzurechnen sei, ergäbe sich ein Dienstzeit von 25 Jahren und nach § 17 Abs. 2 des Kollektivvertrages der Bw. ein Abfertigungsanspruch für Dr. S von 24 Monatsbezügen.

Aus den im Akt befindlichen Unterlagen ist zu entnehmen, dass ein Schriftverkehr zwischen Dr. S und der Bw. stattfand. Mit Eingabe vom 29. Juli 1994 des Dr. S an die Bw. vertrat dieser ua. die Auffassung, dass ihm nach § 23 Abs. 1 des Angestelltengesetzes ein Abfertigungsanspruch zustehe. Vordienstzeiten seien danach im Prinzip in die für die Abfertigung maßgebende Dienstzeit nicht anzurechnen. Vordienstzeiten, die aber der Arbeitnehmer bei einem früheren Arbeitgeber tatsächlich verbracht habe, seien auf freiwilliger Basis in die für die Abfertigung maßgebende Dienstzeit einzurechnen (vgl. VwGH vom 6. Dezember 1983, Zl. 83/14/0061). Eine solche Einrechnung auf freiwilliger Basis sei laut Punkt X des Dienstvertrages vorgenommen worden. Weiters wurde noch angeführt, dass die Berechnung der Abfertigung vom Finanzamt für Körperschaften, Lohnsteuerstelle, überprüft und in Ordnung befunden worden sei. Außerdem gab Dr. S bekannt, dass er einer Berufung beitreten möchte. Mit Schriftsatz vom 19. Dezember 1994 ist Dr. S der Berufung der Bw. gemäß § 257 Bundesabgabenordnung (BAO) beigetreten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 1997 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. Außerdem hat das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung für Dr. S erlassen. Die Bw. und Dr. S haben daraufhin Vorlageanträge eingebracht. Mit Schriftsatz vom 26. März 1997 hat Dr. S außerdem Verjährung gemäß § 207 BAO geltend gemacht, da ihm die Abfertigung bereits im April 1989

angewiesen wurde. Über die Berufung hat die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland mit Berufungsentscheidung GZ. RV/303 – 16/17/99 vom 6. Juli 1999 entschieden. Die Berufungsentscheidung erging auch an Dr. S. Gegen die Berufungsentscheidungen haben die Bw. und auch Dr. S beim Verwaltungsgerichtshof Beschwerden erhoben. Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 4. Juni 2003, Zl. 99/13/0178 über die Beschwerde des Dr. S und mit Erkenntnis vom 24. September 2003, Zl. 99/13/0180 über die Beschwerde der Bw. entschieden. Der Bescheid der Finanzlandesdirektion (Berufungsentscheidung vom 6. Juli 1999, RV/303-16/17/99) wurde wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Aus dem Erwägungsteil des Erkenntnisses vom 24. September 2003, Zl. 99/13/0180 (Seite 4) ist zu entnehmen, dass mit Erkenntnis vom 4. Juni 2003, Zl. 99/13/0178 der Verwaltungsgerichtshof den vor dem Hintergrund einer erfolgten und von der Behörde – wie sich aus der in der Sache ergangenen Entscheidung ergibt – nicht zurückgewiesenen Beitrittserklärung des Dr. S zur Berufung des Arbeitgebers allein jenem gegenüber in der selben Sache erlassenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben hat, weil die belangte Behörde entgegen § 290 BAO keine einheitliche Entscheidung gegenüber dem Berufungswerber (dem im gegenständlichen Verfahren beschwerdeführenden Institut) und dem Beigetreten (Dr. S) erlassen hat. Es ist daher über die Berufung neuerlich zu entscheiden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

§ 67 Abs. 1 EStG 1988 in der für den Prüfungszeitraum geltenden Fassung bestimmt: 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 S 8. 500,00 übersteigen, 6 %.

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 der Steuersätze 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 (§ 67 Abs. 3 EStG 1988).

Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen), sind mit den Steuersätzen des Abs. 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen bei einer nachgewiesenen Dienstzeit von 15 Jahren bis zur Höhe von 6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate mit den Steuersätzen des Abs. 1 zu versteuern. Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltenen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 kürzen das steuerlich begünstigte Ausmaß. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 oder dieses Absatzes bereits früher ausgezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto zu nehmen. Soweit die Grenzen des ersten und zweiten Satzes überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif der Besteuerung zu unterziehen; hiebei ist ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen (§ 67 Abs. 6 EStG 1988).

Der Anspruch des Dienstnehmers auf Abfertigung muss auf die im § 67 Abs. 3 EStG 1988 taxativ angeführten Normen beruhen und erfordert eine Beendigung des Dienstverhältnisses. Es ist daher zu prüfen auf Grund welcher Norm die Bw. die Abfertigung an Dr. S ausbezahlt hat und für welchen Betrag (Höhe) eine begünstigte Besteuerung zur Anwendung gelangen kann. Für die Angestellten der Bw. besteht ein Kollektivvertrag. Im Abschnitt I (Geltungsbereich) § 1 Abs. 1 wird angeführt, dass die Bestimmungen des Kollektivvertrages (KV) für Angestellte des Fonds XY gelten, soweit im Folgenden nichts anderes bestimmt wird. Nach § 1 Abs. 3 des KV gelten für den Leiter des Institutes und dessen Stellvertreter die Bestimmungen des KV nur soweit, als dies in den betreffenden Einzeldienstverträgen ausdrücklich vereinbart ist. Im Abschnitt II (Dienstrecht) wird zur Anrechnung von Vordienstzeiten im § 7 Abs. 1 KV ausgeführt, dass Vordienstzeiten, die nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anerkannt werden, auf die Dauer des Dienstverhältnisses hinsichtlich der Einstufung in das Gehaltsschema sowie des Anspruches auf Entgeltfortzahlung

bei Dienstverhinderung infolge Krankheit oder Unfall angerechnet werden. Nach § 7 Abs. 2 KV sind in anderen Dienstverhältnissen (Privatwirtschaft oder öffentlicher Dienst) zugebrachte Dienstzeiten sowie Zeiten einer selbstständigen Erwerbstätigkeit, sofern während dieser Zeit eine einschlägige Tätigkeit ausgeübt wurde und die einzelnen Dienstverhältnisse bzw. selbstständigen Erwerbstätigkeiten mindestens drei Monate ununterbrochen gedauert haben, bis zum Höchstausmaß von sieben Jahren sofort zur Gänze anzurechnen; ebenso Zeiten des ordentlichen Präsenzdienstes oder Zeiten des Zivildienstes.

Im § 17 Abs. 1 KV wird zur Abfertigung ausgeführt: Hat das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert, so gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung nach den Bestimmungen des § 23 Angestelltengesetz, soweit nicht im folgenden etwas für den Angestellten Günstigeres bestimmt wird. § 17 Abs. 2 KV lautet: Die Abfertigung beträgt nach dem vollendeten 15. Dienstjahr 12 monatliche Dienstbezüge, nach dem vollendeten 25. Dienstjahr 24 monatliche Dienstbezüge.

Dr. S hatte als Geschäftsführer die Leitung des Institutes über, sodass nach den allgemeinen Bestimmungen (§ 1 Abs. 3 des KV) des Kollektivvertrages diese nur soweit gelten, als dies im Einzeldienstvertrag ausdrücklich vereinbart wurde. Dies bedeutet, dass die Bestimmungen des Kollektivvertrages auf Dr. S nicht zur Anwendung gelangen, außer es ist dies im Einzeldienstvertrag ausdrücklich vorgesehen. Am 4. April 1974 hat die Bw., vertreten durch ihren Vorsitzenden, mit Dr. S einen Dienstvertrag abgeschlossen. Der Dienstvertrag umfasst 13 Punkte. In den Punkten VII und IX des Dienstvertrages von Dr. S wird auf den Kollektivvertrag für die Angestellten des XX verwiesen. Punkt VII des Dienstvertrages lautet: *Die Normalarbeitszeit richtet sich nach den für die Angestellten des XX geltenden Vorschriften (gesetzliche Vorschriften, Kollektivvertrag, Büroordnung). Durch das vereinbarte Überstundenpauschale sind sämtliche Überstunden abgegolten.*

Punkt IX lautet: *Herrn Dr. S steht bei Beendigung dieses Dienstverhältnisses eine Abfertigung nach dem Angestelltengesetz zu. Grundlage Für die Berechnung der Abfertigung sind beide Teile des unter Abschnitt II (lit. a und b) näher beschriebenen Monatsbezuges. Bei Berechnung des Abfertigungsanspruches ist außerdem zu prüfen, ob die für die Angestellten des XX geltenden Bestimmungen des Kollektivvertrages oder der Betriebsvereinbarung günstiger sind, als die gesetzlichen Bestimmungen und die vertragliche Vereinbarung. In diesem Fall ist die günstigere Regelung anzuwenden.*

Aus diesem Punkt ist eindeutig zu entnehmen, dass Dr. S eine Abfertigung nach dem Angestelltengesetz zusteht. § 23 Abs. 1 Angestelltengesetz bestimmt: Hat das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert, so gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung. Diese beträgt das Zweifache des dem

Angestellten für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Entgeltes und erhöht sich nach fünf Dienstjahren auf das Dreifache, nach zehn Dienstjahren auf das Vierfache, nach fünfzehn Dienstjahren auf das Sechsfache, nach zwanzig Dienstjahren auf das Neunfache und nach fünfundzwanzig Dienstjahren auf das Zwölfwache des monatlichen Entgeltes.

Dr. S war bei der Bw. vom 1. Mai 1974 bis zum 30. April 1989 ununterbrochen beschäftigt. Das Dienstverhältnis zur Bw. hat somit 15 Jahre gedauert, womit ein Abfertigungsanspruch nach § 23 Angestelltengesetz gegeben ist. Die Abfertigung nach dem Angestelltengesetz beträgt das Sechsfache des monatlichen Entgeltes. Nach dem Dienstvertrag Punkt IX war noch zu prüfen, ob die Abfertigung nach § 17 des Kollektivvertrages für die Angestellten des XX eine günstigere Regelung enthält. Nach § 17 Abs. 2 des KV beträgt die Abfertigung nach dem vollendeten 15. Dienstjahr 12 monatliche Dienstbezüge. Da der Abfertigungsanspruch nach dem KV höher ist, als der Anspruch nach § 23 Angestelltengesetz, ist die Berechnung des Abfertigungsanspruches nach § 17 Abs. 2 des KV vorzunehmen. Sowohl das Angestelltengesetz wie auch der Kollektivvertrag sind im § 67 Abs. 3 EStG 1988 explizit angeführt, sodass der Abfertigungsanspruch des Dr. S in Höhe von 12 Monatsbezügen als gesetzliche Abfertigung anzusehen ist und die begünstigte Besteuerung mit 6% erfolgen kann.

Es ist wohl im § 7 Abs. 1 des KV eine Anrechnung von Vordienstzeiten vorgesehen. Diese Anrechnung bezieht sich aber nicht auf Dienstzeiten für den Abfertigungsanspruch, sondern auf die Einstufung in das Gehaltsschema sowie des Anspruches auf Entgeltfortzahlung bei Dienstverhinderung infolge Krankheit oder Unfall. Nach § 17 Abs. 1 und 2 des KV hängt die Höhe des Abfertigungsanspruches von der Dauer des Dienstverhältnisses ab. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 30. September 1980, 3082/78 zum Ausdruck gebracht, dass sich der Abfertigungsanspruch eines Angestellten, der dem Grund oder der Höhe nach ganz oder zum Teil auf Grund einer Vordienstzeitenanrechnung gebührt, nicht nur auf das Angestelltengesetz, sondern auch auf eine vertragliche Regelung gründe und daher über den durch das Gesetz zustehenden Anspruch hinausgeht. Im Erkenntnis vom 6. Dezember 1983, Zl. 83/14/0061 hat der Verwaltungsgerichtshof bekräftigt, dass das dem Arbeitsrecht angehörige Rechtsinstitut der Abfertigung einen Anspruch regle, der im weitesten Sinn Entgelt für als Arbeitnehmer geleistete Arbeit ist. Diesen Anspruch gewährt § 23 Abs. 1 Angestelltengesetz nach Maßgabe der beim selben Arbeitgeber zurückgelegten Dienstjahre, wobei Vordienstzeiten bei anderen Arbeitgebern in die für die Abfertigung maßgebende Dienstzeit nicht einzurechnen sind (vgl. VwGH vom 26. Juni 2001, Zl. 2001/14/0009).

Die im Einzeldienstvertrag unter Punkt X angeführte Einrechnung von 10 Dienstjahren in die Dienstzeit für den Anspruch auf Abfertigung kann nur als Sondervertragliche Vereinbarung

angesehen werden. Diese Vereinbarung entspricht nicht den im § 67 Abs. 3 EStG 1988 taxativ aufgezählten Normen. Die von der Bw. über den gesetzlichen Abfertigungsanspruch hinausgehende Summe, welche Dr. S anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses zugeflossen ist, kann daher nur als freiwillige Abfertigung angesehen werden, welche nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu versteuern ist. Hinsichtlich des im Schriftverkehr mit der Bw. und Dr. S angeführtem Vorbringen, dass das Finanzamt für Körperschaften, Lohnsteuerstelle, die Steuerberechnung der Abfertigung mit 6% überprüft und in Ordnung befunden habe, wird angemerkt, dass weder Dr. S ein diesbezügliches Schreiben im Zuge des Verfahrens vorgelegt hat, noch befindet sich ein Schriftstück über diese Auskunftserteilung im vom Finanzamt übermittelten Lohnsteuerakt.

Außerdem wird auf die Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2003, ZI. 99/13/0180 verwiesen, worin der Gerichtshof die Auffassung vertritt, dass der Einzeldienstvertrag des Dr. S keine aufsichtsbehördlich genehmigte Dienst(besoldungs)ordnung der Körperschaft des öffentlichen Rechts darstellt. Die im Einzeldienstvertrag festgehaltene Einrechnung von Vordienstzeiten für die Bemessung der Abfertigung, kann - wie bereits vorhin ausgeführt wurde - nur als freiwillige Abfertigung eingestuft werden.

Mit Schriftsatz vom 26. Jänner 2005 hat die Bw. ein ergänzendes Vorbringen zur Berufung dem unabhängigen Finanzsenat übermittelt. Darin wird im Wesentlichen ausgeführt, dass das Finanzamt keinen neuerlichen Bescheid erlassen habe und das Recht auf Neufestsetzung der Abgabe mittlerweile verjährt sei. Diesen Ausführungen kann sich der unabhängige Finanzsenat aus nachfolgenden Überlegungen nicht anschließen.

Im vorliegenden Fall wurde gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben. Nach § 42 Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz (VwGG) hat der Verwaltungsgerichtshof alle Rechtssachen mit Erkenntnis zu erledigen. Der angefochtene Bescheid ist gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Nach § 42 Abs. 3 VwGG tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides (§ 42 Abs. 2 VwGG) die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hatte. Im gegenständlichen Fall hat der Verwaltungsgerichtshof den Bescheid der Finanzlandesdirektion mit Erkenntnis vom 24. September 2003 aufgehoben. Dies bedeutet, dass die von der Bw. eingebrachte Berufung vom 14. September 1994 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und eines Säumniszuschlages für den Zeitraum 1. Jänner 1989 bis 31. Dezember 1993 wieder als unerledigt gilt. Der unabhängige Finanzsenat hat, da die Bw. den Vorlageantrag über die Berufung nicht zurückgenommen hat, als

Abgabenbehörde zweiter Instanz über die Berufung vom 14. September 1994 neuerlich zu entscheiden. Eine Neufestsetzung der Abgaben durch das Finanzamt hat nicht zu erfolgen.

Hinsichtlich des Einwandes dass bereits Verjährung eingetreten sei, ist anzuführen, dass nach § 207 Abs. 2 BAO die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre beträgt. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Die Bemessungs – oder Festsetzungsverjährung beginnt nach der Grundregel des § 208 Abs. 1 lit. a BAO für alle Abgaben grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Abgabenschuld (der Abgabenanspruch § 4 BAO) entstanden ist, wobei es gleichgültig ist, ob der Schuldentstehungszeitpunkt am Beginn oder am Ende des Kalenderjahres liegt, oder ob der die Schuldentstehung bewirkte Tatbestand während des Kalenderjahres verwirklicht wurde. Stets ist das Ende des entsprechenden Jahres der Zeitpunkt, in dem die Verjährung beginnt (Stoll, BAO –Kommentar, Band 2 Ausführungen in Punkt 1 zu § 208, S 2175). Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass der Abgabenanspruch mit Ausbezahlung der Abfertigung im April 1989 entstanden ist und der 31. Dezember 1989 der Beginn der Verjährungsfrist ist. Mit Ablauf des 31. Dezember 1994 endete die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe. Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 14. Juni 1994 die Lohnsteuernachforderung für die Neuberechnung der Abfertigung festgesetzt. Die Festsetzung erfolgte innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist.

Nach § 209a Abs. 1 BAO steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen. Dies gilt auch für nach Aufhebungen durch den Verwaltungsgerichtshof erlassene (neuerliche) Berufungsentscheidungen. Unter Verjährung im Sinne des § 209a Abs. 1 BAO ist auch die absolute Verjährung zu verstehen (vgl. Ritz BAO Kommentar 3. Auflage, § 209a Tz 5). Eine Abstandnahme von der Festsetzung der Abgabennachforderung wie die Bw. im Ergänzungsvorbringen vom 26. Jänner 2005 ausgeführt hat, kann auch nicht nach den novellierten Bestimmungen der BAO erfolgen, da die Übergangsbestimmung im § 323 Abs. 18 BAO dem Ziel dient, dass die Verkürzung von Verjährungsvorschriften durch das SteuerreformG 2005 (BGBl I 2004/57) und das AbgÄG 2004 (BGBl I 2004/180) keinen Einfluss auf anhängige Berufungsverfahren hat (vgl. Ritz BAO Kommentar. 3. Auflage § 209a Tz 16 und 17).

Der angefochtene Bescheid entspricht der Sach – und Rechtslage, sodass wie im Spruch zu entscheiden war.

Wien, am 23. Oktober 2006