

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Krafft und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Gerald Heindl, Friedrich Hagl und Mag. Michael Schiller in der Beschwerdesache Bf. (FBNr.; vorm. Bf.-alt) als RN der Bf.-zuvor (FBNNR.), Adresse-Bf., vertreten durch Bf., Adresse-Bf., über die Beschwerde vom 20.06.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 21.05.2013, betreffend Haftungsbescheide Lohnsteuer 2007 bis 2009 und Dienstgeberbeitrag 2009 in der Sitzung am 12.10.2016, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird hinsichtlich Haftung für Lohnsteuer gem § 82 EStG für 2007 bis 2008 als unbegründet abgewiesen hinsichtlich Lohnsteuer 2009 teilweise stattgeben. Die Bescheide werden abgeändert.

Die Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 wird
für 2007 mit 439.847,55 €
für 2008 mit 439.397,40 € und
für 2009 mit 535.265,84 € festgesetzt.

Der Beschwerde wird hinsichtlich Dienstgeberbeitrag 2009 im Umfang der Anfechtung stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Dienstgeberbeitrag 2009 wird mit 17.873,24 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf. (Bf.-zuvor), vormals Bf.-alt als Rechtsnachfolgerin (RN) der der Bf.-zuvor (Beschwerdeführerin, Bf.) wurde laut Prüfungsauftrag vom 3.11.2011 durch das Finanzamt einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) für die Jahre 2007 bis 2009 unterzogen.

Mit Haftungsbescheiden vom 21.5.2013 wurden der Bf. folgende Beträge an Lohnsteuer gem. § 82 EStG 1988 sowie Dienstgeberbeitrag (DB) vorgeschrieben:

Jahr	2007	2008	2009	Gesamt
LSt	€ 191.765,71	€ 190.826,76	€ 1.356.280,73	€ 1.738.873,20

DB	€ 6.383,96	€ 15.023,96	€ 130.827,18	€ 152.235,10
Summe	€ 198.149,67	€ 205.850,72	€ 1.487.107,91	€ 1.891.108,30

Im Bericht führte das FA begründend unter anderem aus, dass bei einem Teil der Geschäftsführer der im Dienstvertrag vereinbarte Jahresbezug aus einem fixen und einem jährlich variablen Bezugsbestandteil bestünde und saisonal- und einsatzkonform zur Auszahlung gebracht worden seien. Die Festsetzung der Monatsbezüge sei jeweils im Jänner eines Kalenderjahres in folgender Form erfolgt:

1. laufendes Gehalt in gleichbleibender Höhe für Jänner bis Dezember (laufender Bezug)
2. laufende Prämie in gleichbleibender Höhe für Jänner bis Juni des jeweiligen Jahres (laufender Bezug)
3. Urlaubszuschuss im April des jeweiligen Jahres (als Sonderzahlung)
4. Weihnachtsremuneration im Juni des jeweiligen Jahres (als Sonderzahlung).

Die gewählte Konzentration der Auszahlung der Sonderzahlungen auf die erste Jahreshälfte erfolge ausschließlich bei Gesellschaftern, nicht jedoch bei den übrigen im jeweiligen Geschäftsfeld (Beratungsbranche) eingesetzten Mitarbeitern und weiche von den kollektivvertraglichen Fälligkeiten ab. Dadurch werde für die Geschäftsführer willkürlich ein gravierender steuerlicher Vorteil herbeigeführt, da trotz ganzjährig aufrehtem Dienstverhältnis anstelle des in § 67 Abs. 2 EStG 1988 vorgesehenen Jahressechstels de facto mehr als ein Viertel der laufenden Bezüge des betreffenden Kalenderjahres als sonstige Bezüge mit dem Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt ausgezahlt worden seien. Dazu trage weiters der Umstand bei, dass auch die laufenden Prämien im ersten Kalenderhalbjahr konzentriert ausbezahlt worden seien.

Die gewählte Vorgehensweise halte dem Fremdvergleich nicht stand und stelle weiters Missbrauch iSd § 22 BAO dar.

Bei rechnerischer Umstellung der Sonderzahlungen auf Juni bzw. November ergebe sich jeweils im November eine Überschreitung des Jahressechstels und eine teilweise Besteuerung der Weihnachtsremuneration gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988.

Aus diesen für alle Jahre getroffenen Feststellungen ergaben sich folgend Erhöhung der Bemessungsgrundlagen bzw. Abgaben:

Jahr	2007	2008	2009
BMG Erhöhung	€ 424.619,98	€ 422.486,32	€ 502.702,99
LSt-Haftung	€ 186.832,75	€ 185.893,92	€ 221.137,52

Weiters führt das FA aus, dass mit 31.12.2009 die Dienstverhältnisse der Geschäftsführer einvernehmlich beendet worden seien um Zug um Zug innerhalb des Konzerns neuerlich schuldrechtliche Arbeitsverhältnisse einzugehen. Die betroffenen Personen seien ab 1.1.2010 entweder bei der X-A GmbH, bei der X-B GmbH oder bei der X-C GmbH wieder als Dienstnehmer angestellt und angemeldet worden. Die firmenbuchmäßige Durchführung der Geschäftsführerbestellung sei - abgesehen von der X-C - bereits

vor 1.1.2010 erfolgt. Zudem sei die Bf. an den "neuen Unternehmen" stets direkt oder indirekt wesentlich (zumeist zu 100%) beteiligt gewesen. Mit den einzelnen Geschäftsführern sei vereinbart gewesen, dass sie keine Abfertigung iSd § 23 Abs. 1 AngG erhalten sollten, sondern ihr Ansprüche vom "neuen" Konzernunternehmen übernommen würden. Ein Wechsel in das BMSVG sei nicht erfolgt, ein allenfalls nicht verbrauchter Resturlaub in das neue Dienstverhältnis übertragen und zudem eine vertragliche Stillschweigensverpflichtung gegenüber Dritten zum Wechsel der schuldrechtlichen Verhältnisse vereinbart worden. Die im Dezember 2009 ausbezahlte freiwillige Abfertigung in Höhe von jeweils drei Monatsgehältern sei gem. § 67 Abs. 6 EStG 1988 mit dem Steuersatz von 6% versteuert worden. Die steuerliche Begünstigung für freiwillige Abfertigungen habe ebenso wie jene für gesetzliche Abfertigungen die Beendigung des Dienstverhältnisses zur Voraussetzung. Da ein Wechsel innerhalb des Konzerns idR. nicht als Wechsel des Arbeitgebers angesehen werde, bestünde für gesetzliche Abfertigungen ein Konzernprivileg welches sich aus § 46 Abs. 3 Z 2 BMSVG ableite. Würden diesfalls Abfertigungsansprüche nicht ausbezahlt, sondern vom neuen Konzernunternehmen übernommen, bleibe laut Lohnsteuerrichtlinien für den späteren Auszahlungsfall auch hinsichtlich der übernommenen Abfertigungsansprüche die Besteuerung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 erhalten bzw. sei im Fall der Vollübertragung in eine Mitarbeitervorsorgekasse (MVK) § 26 Z 7 lit. c EStG 1988 anwendbar. Aus § 67 Abs. 6 EStG 1988 ergebe sich, dass freiwillige Abfertigungen nicht isoliert von gesetzlichen Ansprüchen betrachtet werden könnten. Solange Ansprüche iSd § 67 Abs. 3 EStG 1988 aus identen Anspruchszeiträumen existieren würden, sei es aus systematischer Sicht denkunmöglich, eine freiwillige Abfertigung als Teilabfertigung nach Maßgabe des § 67 Abs. 6 EStG 1988 "richtig" zu versteuern. § 67 Abs. 3 EStG 1988 sei untrennbar mit § 67 Abs. 6 EStG 1988 verbunden, da sich ansonsten eine zulässige Doppelbegünstigung von freiwilligen Abfertigungen aus denselben Abfertigungszeiträumen ergäbe. Die gewährten freiwilligen Abfertigungen seien nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 1 und Abs. 2 zu versteuern. Unter Berücksichtigung der von der Bf. einbehaltenen Beträge errechnete das FA aus dieser Feststellung eine Haftung des Dienstgebers für Lohnsteuer 2009 in Höhe von zusätzlich 1.128.551,61 € sowie eine Nachforderung an Dienstgeberbeiträgen 112.953,94 €.

Die übrigen von der GPLA getroffenen Feststellungen und Änderungen wurden nicht bekämpft und werden daher nicht dargestellt.

Gegen diese Bescheide erhob die Bf. fristgerecht am 20.6.2013 Berufung (nunmehr Beschwerde) und führte wörtlich aus:

1. Besteuerung freiwilliger Abfertigungen in 2009

Sachverhalt

[...]

Unsere Kanzleigruppe bestand bis 2008 aus einer Reihe von renommierten Großkanzleien in Österreich: K1, K2, K3, XX GmbH, K4, K5, K6, K7 GmbH, K8 GmbH u.a. Bundesländergesellschaften

Externe Berater und Marktanalysen haben gezeigt, dass der Bekanntheitsgrad unserer Unternehmensgruppe nicht unserer Größe entsprach und weit hinter dem führenden Mitbewerber am österreichischen Markt lag. Dies gab den Ausschlag, die Struktur unserer Unternehmensgruppe zu vereinfachen bzw. die Vielfalt an historischen, renommierten Marken zu hinterfragen. Ergebnis einer Klausur 2008 war eine Umstrukturierung unserer Unternehmensgruppe dahingehend, als die Gesellschaften nach dementsprechenden Dienstleistungen organisiert werden und die alten Markengesellschaften aufgegeben werden. Diese Umstrukturierung war Ende 2009 abgeschlossen mit folgendem Ergebnis:

- X-B GmbH (vormals XX) - X-A GmbH (vormals K2, GRNF nach K4, K1, K3, Kk) - X-D GmbH - X-E GmbH

Die Bf. (Bf.-zuvor) fungiert als Holdinggesellschaft, die gleichzeitig alle Agenden der Infrastruktur (Verwaltung, Personal, Einkauf, EDV, Marketing, Administration etc.) wahrnimmt, jedoch über keine direkten Kundenaufträge bzw. keine Kundenstöcke verfügt. Geschäftsführer dieser Holdinggesellschaft (Bf.-zuvor) sind der jeweils gewählte Partner (Dr. NN1, vormals Dr. g18) und der CFO (NN3). Diese Neuausrichtung führte zum 31.12.2009 schließlich dazu, die arbeitsrechtlichen Anstellungen der Geschäftsführer (Berater) mit der jeweiligen Bestellung als im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer zu vereinen. Ziel war es also, die berufsrechtliche Verantwortung [...] mit der gesellschaftsrechtlichen Verantwortung als Geschäftsführer in Gleichklang zu bringen. Mehrfache Haftungsrisiken nach dem VerbandsverantwortlichkeitsG (Geschäftsführer selbst; Bf.-zuvor GmbH als Dienstgebergesellschaft und der jeweiligen Auftragnehmergesellschaft (X-B GmbH, X-A GmbH, etc.) werden damit vermieden. Die im Bereich X tätigen Geschäftsführer sind daher seit 2010 in X-A GmbH, jene, die im Geschäftsfeld Beratung, tätig sind, in der X-B GmbH und jene Geschäftsführer, die nicht im Geschäftsfeld der Beratung, sondern im Geschäftsfeld der XX und Consulting tätig sind, in der X-C GmbH arbeitsrechtlich angestellt und gesellschaftsrechtlich bestellt.

Aus diesem Grund wurden die Dienstverhältnisse (ausschließlich) der Geschäftsführer zum 31.12.2009 zum bisherigen Arbeitgeber Bf. über Initiative des Arbeitgebers einvernehmlich beendet (Ein Muster schließen wir an, Anlage 4). Anlässlich der Beendigung dieser Dienstverhältnisse zum 31.12.2009 wurden die gegenständlichen freiwilligen Abfertigungen seitens des bisherigen Arbeitgebers, Bf.-zuvor, ausbezahlt.

Gesetzliche Abfertigungen wurden anlässlich der Beendigung dieser Dienstverhältnisse nicht ausbezahlt. Ziel war es, eine Finanzierung der gesetzlichen Abfertigung seitens des Arbeitgebers zu vermeiden und — durch den Beibehalt des Systems Abfertigung Alt — vor allem die arbeitsrechtliche Bindung der Geschäftsführer (Leistungsträger) an das Unternehmen zu erhalten und die Regelungen des § 23 AngG weiterhin anzuwenden. Die Anwartschaften auf Ansprüche auf gesetzliche Abfertigungen (im Falle einer Dienstgeberkündigung bzw. des Pensionsantrittes, also gem. § 23 AngG) wurden vom neuen Dienstgeber daher einzelvertraglich übernommen.

Zum Nachweis unserer Angaben verweisen wir auf die beiliegenden Firmenbuchauszüge mit historischen Daten.

Die im Dezember 2009 ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen wurden gemäß § 67 (6) 1. Satz EStG mit dem Steuersatz von 6 % versteuert. Die diesbezüglichen gesetzlichen Voraussetzungen (freiwillige Abfertigungen, die bei Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, innerhalb des sog. Jahresviertels) sind gänzlich gegeben.

Das Finanzamt verweigert die Besteuerung gem. § 67 (6) 1. Satz EStG mit 6 % und nimmt eine Besteuerung nach den Bestimmungen des § 67 (1) und (2) EStG mit dem Tarifsteuersatz von 50 % vor. Eine Angabe von aus dem Gesetz abgeleiteten Gründen unterbleibt. Unbestritten seitens des Finanzamtes ist es, dass die gegenständlichen Abfertigungen die gesetzlichen Betragsgrenzen („ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate“) nicht übersteigen.

Augenscheinlich vertritt das Finanzamt eine Rechtsansicht dahingehend, dass § 67 (6) 1. Satz nicht anwendbar sein soll, wenn nicht — gleichzeitig — auch die gesetzlichen Abfertigungen anlässlich der Beendigung ausbezahlt werden. Diese Sichtweise läuft darauf hinaus, dass § 67 (6) 1. Satz EStG nur gemeinsam mit § 67 (3) EStG anwendbar wäre. Konsequenterweiterung hieße dies, dass für die Auszahlung einer freiwilligen Abfertigung nach Maßgabe des § 67 (6) EStG die — zeitgleiche — Auszahlung einer gesetzlichen Abfertigung unabdingbare Prämisse wäre.

Festgehalten wird, dass das Finanzamt auf unsere anlässlich der Schlussbesprechung am 21.5.2013 zu Protokoll gegebene Begründung unter Verletzung von Verfahrensvorschriften keinen Bezug nimmt.

1.2. Rechtliche Begründung

1.2.1. BMSVG als Ausnahme zur Zahlung gesetzlicher Abfertigung - Tatsächliche Beendigung des Dienstverhältnisses im Falle eines Konzerndienstgeberwechsels

Das Finanzamt verweist zur Begründung der genannten Bescheide auf den Bericht über die Außenprüfung vom 21.5.2013. Aus dem Bericht, Seite 24 bis 25, ist eine rechtliche Begründung nicht zu entnehmen. Aus der Formulierung des Finanzamtes, „eine Ausnahme von der Verpflichtung, bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine gesetzliche Abfertigung zu leisten, ergibt sich aus dem Konzernprivileg des § 46 Abs. 3 Zi 2 BMSVG“, könnte abgeleitet werden, dass das Finanzamt die Ansicht vertritt, die Begünstigung für die freiwillige Abfertigung gem. § 67 Abs. 6 1. Satz EStG sei nicht anwendbar, weil die gesetzliche Abfertigung nicht ebenfalls gleichzeitig ausbezahlt wurde. Eine diesbezügliche Voraussetzung für die Anwendung der Bestimmungen des § 67 (6) 1. Satz EStG ist nicht ersichtlich. Diese Ableitung ist schon deshalb unzutreffend, weil § 46 (3) Zi 2 BMSVG nicht eine Ausnahme von der Verpflichtung, bei (jeder) Auflösung des Dienstverhältnisses eine gesetzliche Abfertigung zu leisten, darstellt. Vielmehr hat die Vorschrift zum Inhalt, dass die Abfertigungsregelungen nach dem AngG weiter gelten, wenn nach dem 31.12.2002 Arbeitnehmer innerhalb eines Konzerns in ein neues Arbeitsverhältnis wechseln. Daraus ist unzweifelhaft abzuleiten, dass auch der Gesetzgeber davon ausgeht, dass das bisher bestehende Arbeitsverhältnis beendet werden kann, ohne dass die gesetzliche Abfertigung ausbezahlt ist.

Dem trägt auch die ständige Verwaltungspraxis, Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 1073, Rechnung, heißt es doch an dieser Stelle: „werden Abfertigungsansprüche iSd § 67 (3) EStG bei Konzernversetzungen nicht ausbezahlt, sondern vom neuen Konzernunternehmen (als neuer Arbeitgeber) übernommen, bestehen keine Bedenken, wenn im Auszahlungsfall auch diese übernommenen Abfertigungsansprüche iSd § 67 (3) EStG 1988 nach dieser Bestimmung versteuert werden“.

Aus oben genannter Formulierung des Finanzamtes kann auch keinesfalls abgeleitet werden, dass das Dienstverhältnis zum 31.12.2009 tatsächlich nicht beendet worden wäre, weil eben auch der Gesetzgeber (zB § 46 (3) Zi 2 BMSVG; bzw. die Finanzverwaltung selbst in LStR 2002, Rz 1073) explizit davon ausgeht, dass im Falle eines Konzerndienstgeberwechsels das bisherige Arbeitsverhältnis beendet wird.

1.2.2. Freiwillige Abfertigungen nicht isoliert von gesetzlichen Abfertigungen

Völlig unverständlich bleibt die vom Finanzamt angeführte Begründung (im Bericht S 25, 4. Absatz) „aus dem zweiten Satz des § 67 Abs 6 EStG 1988 ergibt sich zwangsläufig, dass freiwillige Abfertigungen nicht isoliert von etwaigen gesetzlichen Abfertigungsansprüchen betrachtet werden können, kürzen doch während der Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen iSd Abs 3 oder gem. den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen iSd Abs 3 das steuerlich begünstigte Ausmaß“. Die vom Finanzamt daraus abgeleitete Schlussfolgerung, dass freiwillige Abfertigungen nicht isoliert von gesetzlichen Abfertigungsansprüchen gem. § 67 (6) 1. Satz behandelt werden könnten, entbehrt jeglicher gesetzlicher Grundlage.

Völlig unzweifelhaft ist es, dass die Begünstigung des § 67 (6) 1. Satz EStG auch in jenen Fällen anwendbar ist, in denen das Dienstverhältnis z.B. durch Dienstnehmerkündigung, also ohne gesetzlichen Abfertigungsanspruch, beendet wird und eine freiwillige Abfertigung (Abfindung) anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlt wird. Tatsächlich kommt gerade diese Fallkonstellation in der Praxis nicht selten vor. Die freiwillige Abfertigung dient u.a. zur Anerkennung einer langjährigen verdienstvollen Tätigkeit. Ihre Anwendungsfälle können - wie in dem eben gezeigten Beispiel, aber auch im Anlassfall - von dem Fall des Anspruchs auf gesetzliche Abfertigung sehr wohl abweichen. Folgerichtig ist eine Abhängigkeit der Begünstigung des § 67 (6) EStG von jener des § 67 (3) EStG oder umgekehrt weder aus dem Wortlaut des Gesetzes noch aus dem Telos des Gesetzes ableitbar. Diese Abhängigkeit kann insbesondere auch nicht aus dem BMSVG abgeleitet werden, weil diese Bestimmungen des § 67 (3) und § 67 (6) EStG wortident schon lange vor Inkrafttreten des BMSVG in Geltung standen.

Völlig unzweifelhaft ist überdies, dass unter die Begünstigung der freiwilligen Abfertigungen gem. § 67 (6) 1. Satz EStG auch jene Abfertigungen fallen, die dienstvertraglich durch Anrechnung von Vordienstzeiten früherer Dienstgeber oder auch z.B. anlässlich einer Abwerbung von einem anderen Arbeitgeber vereinbart werden und eben anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses fällig werden, also völlig unabhängig von allfälligen Ansprüchen auf gesetzliche Abfertigungen dem Grunde und der Höhe nach anzuwenden sind.

Aus dem vom Finanzamt zitierten Gesetzeswortlaut des § 67 (6) 2. Satz EStG ergibt sich überdies - verglichen mit der Grundaussage des Finanzamtes - exakt dessen Gegenteil: Aus § 67 (6) 2. Satz EStG ergibt sich aus dem Wort „oder“ eindeutig, dass gesetzliche Abfertigungen oder freiwillige Abfertigungen das begünstigte Ausmaß des § 67 (6) 2. Satz EStG kürzen. Aus dieser Bestimmung kann tatsächlich nicht abgeleitet werden, dass die Begünstigungen des § 67 (6) 1. Satz EStG davon abhängig ist, ob und in welcher Höhe auch eine gesetzliche Abfertigung ausbezahlt oder eben nicht ausbezahlt wird (aus welchen Gründen immer; DN-Kündigung, Übernahme vom neuen Arbeitgeber, Rucksackprinzip, etc.).

1.2.3. Bei Nichtauszahlung gesetzlicher Abfertigungen ist § 67 (6) 1. Satz EStG nicht anwendbar

Noch viel weniger kann die vom Finanzamt angeführte Begründung (Bericht S 25, 5. Absatz) aus dem Gesetz abgeleitet bzw. nachvollzogen werden: „Solange es bestehende Ansprüche auf Abfertigungen iSd Abs .3 aus demselben maßgeblichen Anspruchszeiträumen gibt, ist aus systematischer Sicht des EStG 1988 denkunmöglich, eine freiwillige Abfertigung als Teilabfertigung nach Maßgabe des § 67 Abs. 6 EStG 1988 richtig zu versteuern. Andernfalls wäre damit eine unzulässige steuerliche Doppelbegünstigung von freiwilligen Abfertigungen aus denselben Anspruchszeiträumen verbunden“.

Die vom Finanzamt angesprochene Befürchtung einer unzulässigen steuerlichen Doppelbegünstigung erscheint geradezu absurd, weil der Gesetzgeber im Wege des § 67 (6) 2. Satz EStG gerade diese Doppelbegünstigungen ausdrücklich vermeidet, in dem er alle zu einem früheren Zeitpunkt und auch bei einem früheren Dienstgeber (unabhängig ob Konzerndienstgeber oder fremder Dritter Dienstgeber) ausbezahlten gesetzlichen und/oder freiwilligen Abfertigungen gem. § 67 (6) 1. Satz und 2. Satz auf das begünstigte Ausmaß anrechnet, also auch die gegenständlichen freiwilligen Abfertigungen. Der Gesetzgeber sieht diese Anrechnung nach dem klaren Wortlaut (nur) für die Begünstigung des § 67 (6), 2. Satz EStG vor. Er tut dies explizit nicht für die Begünstigung des § 67 (6), 1. Satz EStG. Die Argumentation des Finanzamts ist schon alleine aus diesem Grund nicht schlüssig.

Das Gesetz, § 67 (6) 1. Satz EStG sieht überdies eine Begrenzung (Jahresviertel) bzw. - wie erwähnt - eine Anrechnung vor und kann außerdem nur anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses zur Anwendung gelangen. Eine unzulässige steuerliche Doppelbegünstigung von freiwilligen Abfertigungen ist somit nicht erkennbar.

Unklar bleibt, was das Finanzamt unter „Teilabfertigung“ versteht. Die Bestimmungen des § 67 (3) EStG für gesetzliche Abfertigungen und des § 67 (6) 1. Satz EStG für freiwillige Abfertigungen und Abfindungen anlässlich der Beendigung von Dienstverhältnissen sind gem. eindeutigen Gesetzeswortlaut völlig unabhängig voneinander anwendbar (§ 67 (3) EStG auch ohne § 67 (6) EStG und umgekehrt).

1.2.4. § 67 (6) EStG gilt für Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber BV-Kasse bestehen

Wenn das Finanzamt zur Begründung anführt, „die untrennbare Verbindung zwischen § 67 Abs. 3 EStG und § 67 Abs 6 EStG ergibt sich ebenso aus dem letzten Satz des § 67 Abs 6 EStG: die vorstehenden Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen gelten nur für jene

Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV - Kasse bestehen“, wird offenkundig, dass auch diese Begründung völlig ins Leere geht. Denn mit dem genannten letzten Satz des § 67 (6) EStG wird lediglich verdeutlicht, dass die Begünstigungen für freiwillige Abfertigungen gem. § 67 (6) EStG anlässlich der Beendigung jener Dienstverhältnisse, für die bereits Abfertigung Neu zur Anwendung gelangt, nicht mehr anwendbar sind. Für die gegenständlichen Dienstverhältnisse, die zum 31.12.2009 beendet worden waren, besteht absolut kein Zweifel, dass die Regelungen „Abfertigung Alt“ weiterhin gelten (vgl. § 46 (3) Zi. 2 BMSVG) und noch keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen. Auch damit wird bestätigt, dass § 67 (6) 1. Satz EStG auf die gegenständlichen zum 31. 12.2009 beendeten Dienstverhältnisse zwingend anzuwenden ist.

1.2.5. „Eine teilweise Anwendung des § 67 Abs 6 EStG vor Fälligkeit der gesetzlichen Abfertigung ist nicht zulässig“

Das Finanzamt versucht schließlich, dessen Rechtsansicht mit dem Hinweis auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage betreffend die Neuregelung des Abfertigungsrechtes zu begründen: „Wird das alte Abfertigungssystem für die volle Dauer des Dienstverhältnisses weitergeführt, gilt der bisherige Inhalt des § 67 Abs 6 EStG für freiwillig bezahlte Abfertigungen unverändert weiter“. Die Wortfolge „unverändert weiter“ kann nur so interpretiert werden, als auch eine teilweise Anwendung des § 67 (6) EStG (z.B. 1. Satz) vor Fälligkeit der gesetzlichen Abfertigung nicht zulässig wäre. Die Unteilbarkeit des § 67 (6) EStG hat auch der UFS in der Entscheidung vom 3.5.2012, RV/0576-L/11 festgestellt. " Faktum ist, dass das alte Abfertigungssystem für die volle Dauer der gegenständlichen zum 31.12.2009 beendeten Dienstverhältnisse weitergeführt wurde, sodass der bisherige Inhalt des § 67 (6) EStG für freiwillig bezahlte Abfertigungen anlässlich der Beendigung dieser Dienstverhältnisse unverändert weitergilt. Der obige Hinweis des Finanzamtes (GPLA) auf die Entscheidung des UFS vom 3.5.2012 geht vollkommen ins Leere bzw. kann geradezu als Bestätigung für unsere Rechtsansicht gelten. Denn der in der genannten Entscheidung des UFS zugrundeliegende Sachverhalt betrifft ein Dienstverhältnis, das bereits seit Beginn des Dienstverhältnisses dem System Abfertigung „Neu“ unterlag, sodass § 67 (6) EStG für Abfertigungen anlässlich der Beendigung dieses Dienstverhältnisses natürlich nicht mehr anwendbar sein kann (vgl. § 67 (6) letzter Satz EStG). Vielmehr wird in dem Erkenntnis auch bestätigt, dass § 67 (6) EStG noch insoweit anzuwenden ist, als sich die freiwilligen Abfertigungen auf die alten Anwartschaftszeiträume (wofür noch Abfertigung „Alt“ gelten) beziehen. Gegenständlich beziehen sich die anlässlich der Beendigung der Dienstverhältnisse zum 31.12.2009 ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen zur Gänze auf „alte“ Anwartschaftszeiträume, weil das beendete Dienstverhältnis bis zum 31.12.2009 den Regelungen von Abfertigung „Alt“ unterlag.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Finanzamt — uE auch unter Verletzung der Verfahrensvorschriften — die Anwendung der Bestimmung des § 67 (6) 1. Satz EStG verweigert, nachdem unstrittig und unzweifelhaft sämtliche Voraussetzungen für deren Anwendung gegeben sind. Die zum 31.12.2009 anlässlich der Beendigung der Dienstverhältnisse, für die § 23 AngG anwendbar war (Abfertigung „Alt“), ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen sind zwingend gem. § 67 (6) 1. Satz (mit dem Steuersatz von 6%) zu besteuern, da diese das „Jahresviertel“ nicht übersteigen.

1.2.6. Berufung gegen Bescheid über Dienstgeberbeitrag 2009

Das Finanzamt hat ohne Angabe näherer Gründe die Befreiungsbestimmung des § 41 (4) lit. b FLAG für die gegenständlichen freiwilligen Abfertigungen nicht herangezogen und diese auch dem Dienstgeberbeitrag unterzogen.

Gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für 2009 vom 21.5.2013 erheben wir daher ebenfalls das Rechtsmittel der Berufung und begehren die Gutschrift an Dienstgeberbeitrag 2009 in Höhe von EUR 112.953,94 bzw. die Neufestsetzung des Dienstgeberbeitrages für 2009 in Höhe von EUR 17.873,24.

Unser Berufsbegehren begründen wir mit dem Hinweis, dass aufgrund obiger Ausführungen die bei Beendigung der Dienstverhältnisse zum 31.12.2009 ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen als in § 67 (6) EStG genannte Bezüge zu qualifizieren sind und daher gem. § 41 (4) lit. b FLAG nicht zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag gehören. Wir ersuchen daher um positive Erledigung der Berufung.

2. Besteuerung von Sonderzahlungen in 2007 - 2009

2.1. Sachverhalt

Bei einem Teil der Geschäftsführer sehen die Dienstverträge vor, dass diese Geschäftsführer Anspruch auf einen Gesamtjahresbezug haben, der aus einem fixen Bezugsbestandteil und einem jährlich variablen Bezugsbestandteil besteht. Der Gesamtjahresbezug ist lt. Dienstvertrag saison— und einsatzkonform zur Auszahlung zur bringen. Die Festsetzung der Bezüge erfolgt nach dem Dienstvertrag durch die Gesellschafterversammlung im Jänner des Kalenderjahres, für das die Bezugsfestsetzung erfolgt (Beispiel Dienstvertrag Anlage 6).

Gem. den jährlichen Gesellschafterbeschlüssen erfolgte bei den betroffenen Geschäftsführern die Bezugsauszahlung in 2007-2009 in folgender Form:

- Laufendes Monatsgehalt 12-mal Jänner-Dezember (laufender Bezug)*
- Laufende Prämie 6-mal Jänner-Juni (laufender Bezug)*
- Sonderzahlungen im April und Juni (Sonstige Bezüge)*

Als allgemein bekannt wird vorausgesetzt, dass das Engagement, die Verantwortung, der Zeiteinsatz und der Arbeitsstress eines Mitarbeiters infolge der ständigen Vorverlegung der Termine für die Fertigstellung der Jahresabschlüsse sowie der Abschlussprüfungen (Stichworte Fast Closing, Kurspflege an den Börsen, Verschärfung der gesetzlichen Fristen gem. UGB (5-Monatsfrist etc.)) im ersten Halbjahr besonders stark belastet sind. Leider verstärkt sich dieser Trend laufend, weil international agierende Konzerne den Regelbilanzstichtag zunehmend mit dem Kalenderjahr gleichschalten.

Dementsprechend besteht bei unserer Gesellschaft als Arbeitgeber im ersten Kalenderhalbjahr auch eine hohe Liquidität aus den Honorareinnahmen im ersten Kalenderhalbjahr. Diese Saisonalität belastet u.a. nachweislich die Attraktivität der genannten Branche. Zur Erhöhung der Attraktivität im Geschäftsbereich Prüfung (Bereich X), der besonders stark mit diesen saisonalen Nachteilen zu kämpfen hat, wurde mit den Geschäftsführern vereinbart, den Gesamtjahresbezug saison- und einsatzkonform zur Auszahlung zu bringen.

Zum Sachverhalt erlauben wir uns noch ergänzend ausdrücklich festzuhalten, dass die betroffenen Geschäftsführer zueinander nicht in einem Naheverhältnis stehen und daher schon aus diesem Grund auch eine fremdübliche Vorgangsweise gegeben ist.

Darüberhinausgehend wird zum Sachverhalt angemerkt, dass die gegenständlichen Sonderzahlungen tatsächlich den betreffenden Geschäftsführern auch beschluss- und vereinbarungsgemäß real zugeflossen sind und dass die diesbezügliche Liquidität aus unserem Unternehmen tatsächlich abgeflossen ist.

Gem. § 67 (1) EStG sind sonstige Bezüge, insbesondere einmalige Bezüge (z.B. 13. u. 14. Monatsbezüge, Belohnungen) innerhalb des Jahressechstels gem. § 67 (2) EStG mit festen Steuersätzen (gegenständlich 6 %) zu besteuern. Das Jahressechstel beträgt ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge. Soweit die sonstigen Bezüge gem. § 67 (1) EStG mehr als das Jahressechstel betragen, sind sie im Auszahlungsmonat nach § 67 (10) EStG zu besteuern. Bei der Berechnung des Jahressechstels ist jener laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Judikatur und Verwaltungspraxis bestätigen, dass das Jahressechstel bei jeder Auszahlung von sonstigen Bezügen neu zu berechnen ist (LStR 2002, Rz 1057). Die LStR 2002, Rz 1058, geben klar die Formel vor, nach der das Jahressechstel im Zeitpunkt der Auszahlung zu berechnen ist: Jahressechstel = im Kalenderjahr zugeflossene laufende (Brutto)Bezüge durch Anzahl der abgelaufenen Kalendermonate (seit Jahresbeginn) mal 2

Diese Formel findet seit Jahrzehnten in unbestrittener Weise in allen Personalverrechnungssystemen in Österreich ohne Beanstandungen seitens des Finanzamtes Anwendung. Die genannte Formel bezieht sich auf die real zugeflossenen laufenden Bezüge der jeweiligen Monate. Sie ist — unverändert und ohne jede Anpassung — auch in dem Fall anzuwenden, in dem die Bezüge nach Auszahlung der Sonderzahlung steigen oder sinken.

Insbesondere ist sie auch im Falle höherer laufender Bezüge in der zweiten Jahreshälfte anzuwenden oder dann anzuwenden, wenn es unterjährig (z.B. KV-Erhöhrungen zum 1.3. für Elektroindustrie; 1.4. für Banken etc.) zu Bezugserhöhungen kommt. Maßgebend ist der Zeitpunkt des Zuflusses des Arbeitslohnes, in dem die Lohnsteuer, die der Arbeitnehmer schuldet, durch den Arbeitgeber einzubehalten und abzuführen ist.

Das Finanzamt ließ die von uns vorgenommene Berechnung des Jahressechstels im Juni eines Jahres rechnerisch und auch steuerrechtlich unbeanstandet. Es geht allerdings von

einem Missbrauch gem. § 22 BAO aus, wonach in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einem „fiktiven“ Zufluss im November eines Jahres auszugehen wäre; demnach wird das Jahressechstel vom Finanzamt per November fiktiv neu berechnet, woraus sich entsprechende Sechstelüberschreitungen ergäben.

Festgehalten wird, dass das Finanzamt unsere anlässlich der Schlussbesprechung am 21.5.2013 zu Protokoll gegebene Begründung auch zu diesem Punkt unter Verletzung von Verfahrensvorschriften unbeachtet ließ.

2.2. Fremdübliche Auszahlung von Sonderzahlungen

Das Finanzamt bestätigt in den Ausführungen des Berichtes, Seite 7 f, dass die Besteuerung der Sonderzahlung im Juni eines jeden Jahres ordnungsgemäß gem. § 67 (1) und (2) EStG erfolgt ist und die Lohnsteuer richtig berechnet, einbehalten und abgeführt wurde.

Allerdings sieht das Finanzamt die aufgrund der Saisonbelastung erfolgte frühere Auszahlung der Sonderzahlungen („Weihnachtsremuneration“) als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts gem. § 22 BAO an und nimmt eine fiktive Besteuerung vor, in dem das Finanzamt von einem „fiktiven“ (späteren) Zufluss im November ausgeht.

Die fremdunübliche Vorgangsweise wird mit dem Kollektivvertrag für Angestellte bei Beratern und mit dem historischen Zweck des „Weihnachtsgeldes“ begründet. Beide Hinweise entbehren jeglicher Grundlage.

Zunächst zu dem Hinweis auf den Kollektivvertrag: Angestellte mit Befugnis als Berater unterliegen gehaltsmäßig nicht dem Kollektivvertrag für Angestellte bei Beratern, sondern der freien Vereinbarung ([...]) . Abgesehen davon werden im Kollektivvertrag nur Mindestansprüche festgelegt und ist es nach dem sog. Günstigkeitsprinzip (vgl. § 3 ArbVG) unzweifelhaft zulässig, beispielsweise höhere Bezüge zu vereinbaren oder diese auch zu einem früheren Zeitpunkt auszuzahlen. Selbst wenn man daher die Fälligkeitszeitpunkte für Sonderzahlungen, die der Kollektivvertrag vorsieht, in gegenständlichem Fall als relevant ansieht: es gilt, dass nach ständiger Judikatur der Kollektivvertrag nicht durchdringen und daher nicht normativ einwirken kann, wenn eine nachgeordnete Rechtsquelle (hier: die individualarbeitsrechtliche Ebene) günstiger ist als der Kollektivvertrag selbst (vgl. OGH 4 Ob 41/81, ZAS 1982/31, 223). Dass eine frühere Auszahlung einer Sonderzahlung günstiger ist, ist wohl unbestritten. Unbestreitbar ist damit aber auch, dass der vom Finanzamt ins Treffen geführte kollektivvertragliche Fälligkeitszeitpunkt in gegenständlichem Fall völlig irrelevant ist.

Die zu einem früheren Zeitpunkt tatsächlich ausbezahlten Sonderzahlungen (14. Bezug), verwirken überdies auch nicht den vom Finanzamt angeblich aktuell noch bestehenden historischen Zweck, finanzielle Mittel für Weihnachtsgeschenke zur Verfügung zu stellen. Dies deshalb, weil eben diese Mittel seitens der Geschäftsführer tatsächlich (vor Weihnachten) zugeflossen sind und (einschließlich Zinserträge) auch für Weihnachtsgeschenke tatsächlich verfügbar sind. Wir möchten überdies anmerken, dass es für uns mehr als zweifelhaft ist, ob der seinerzeitige historische Zweck der

Weihnachtsremuneration in der heutigen Zeit überhaupt noch Relevanz hat (verändertes, auch zeitlich verlagertes Einkaufsverhalten, Onlinebestellungen, etc.).

Wenn das Finanzamt eine dem Fremdvergleich nicht standhaltende Vorgangsweise damit zu begründen versucht, weil mehr als 80% der laufenden Bezüge in der ersten Jahreshälfte gewährt werden, so wird darauf hingewiesen, dass dies bei Führungskräften mit hohen erfolgsabhängigen Entlohnungen tatsächlich häufig so praktiziert wird. Die in den Monaten Juli bis Dezember bezogenen Gehälter liegen der Höhe nach trotz dieser früheren Auszahlungen erheblich über dem Durchschnitt der Gehälter für Führungskräfte (durchschnittlich EUR XXX brutto monatlich).

2.3. Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 22 BAO

Das Finanzamt geht in seinem Bericht, Seite 8, Absatz 2, davon aus, dass unsere Gesellschaft durch einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Wege der Auszahlung der Sonderzahlung im Juni eine Auszahlung im November umgangen hätte. Die im Juni ausbezahlte Sonderzahlung wäre daher so zu besteuern, als ob sie den (vorgetäuschten) tatsächlichen Verhältnissen ((angebliche) Auszahlung im November) entsprechen würde.

Die Beurteilung des Sachverhaltes darf jedoch - und dies gebietet vor allem das Legalitätsprinzip (Artikel 18 B-VG) - nach der hM (vgl. z.B. Regger/Stoll BAO 5 21 Anm. 6, Seite 100; Fellner, ÖStZ 1966, 91f u.a.) und auch der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 17.10.2001, 2001/ 13/0009 mwN; vgl. zuletzt beispielsweise VwGH 29.4.2010, 2005/15/0057) nicht dazu führen, dass ein fiktiver Sachverhalt der Besteuerung unterworfen wird, denn die wirtschaftliche Betrachtungsweise habe zum Ziel, die tatsächlich verwirklichten Sachverhalte zu besteuern. Dieser Grundsatz wird durch den VwGH besonders deutlich in einem auf § 19 LAOWr 1962 (entspricht § 21 BAO) gestützten Erkenntnis (VwGH 15.12.1989, 88/17/0204) formuliert:

„Die gem. § 19 LAOWr gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise besteht darin, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des tatsächlichen Sachverhaltes maßgebend ist, nicht aber, dass der Besteuerung ein fiktives Geschehen zugrunde gelegt wird, wie es bei einer wirtschaftlichen Disposition des Abgabepflichtigen sinnvoll gewesen wäre (Die wirtschaftliche Betrachtungsweise gebietet es nicht, wegen der geringen Frequenz des Lokales die Aufstellung von nur 2 Spielautomaten anstelle der Aufstellung von tatsächlich 6 zu fingieren).“

Der VwGH geht daher davon aus, dass eine vom Steuerpflichtigen gewählte zivilrechtliche Gestaltung aus steuerrechtlicher Sicht grundsätzlich nur dann negiert werden darf, wenn entweder ein Scheingeschäft iSd § 23 BAO oder ein Missbrauch iSd § 22 BAO vorliegt:

„Im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit besteht für den Abgabepflichtigen die Möglichkeit, zur Erreichung eines bestimmten wirtschaftlichen Zieles unterschiedliche Wege zu wählen. Solange die gewählten Wege nicht als missbräuchlich oder als Scheinhandlungen zu werten sind, hat ihnen grundsätzlich auch die Besteuerung zu folgen. Ein tatsächlich gewählter und abgabenrechtlich zulässiger Weg kann daher auch nicht im Weg der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in einen anderen Weg umgedeutet werden.“ (VwGH

16.3.1983, 3849/80, 83/13/0025; vgl. Leitner, *Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht*, LexisNexis, 27ff)

Die Annahme von Missbrauch gem. § 22 BAO und die vom Finanzamt vorgenommene fiktive Besteuerung der Sonderzahlungen im November eines Jahres, völlig losgelöst vom tatsächlichen Zufluss im Juni eines Jahres, ist aus folgenden Gründen ungesetzlich:

- Die Vereinbarung einer (früheren) Fälligkeit von Sonderzahlungen mit einzelnen fremd zueinander und auch fremd zum Arbeitgeber stehenden Geschäftsführern ist nicht ungewöhnlich und nicht unangemessen (vgl. Ritz, BAO 57).
- Der (frühere) Zufluss erfolgt aufgrund der Vereinbarung und stellt keine komplizierte mehraktige zivilrechtliche Gestaltung dar, sodass ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten denkunmöglich erscheint.
- Es liegen allgemein bekannte und nachvollziehbare außersteuerliche Gründe (einsatz- und saisonkonforme Auszahlung) vor, die für die (frühere) Auszahlung der Sonderzahlungen maßgebend waren.
- Es liegt kein „Scheingeschäft“ vor, welches ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt (die Auszahlung an die Geschäftsführer und der Abfluss vom Arbeitgeber erfolgten endgültig; die finanziellen Mittel gingen nachweislich endgültig in das wirtschaftliche Eigentum der Geschäftsführer (Zinsberechtigung, etc.) über.
- Es bestanden keine wie immer gearteten (Rück)Finanzierungsabreden mit dem Arbeitgeber o.ä. (dies selbst für den Fall des vorzeitigen unterjährigen Ausscheidens)
- § 22 BAO kommt nur klarstellender Charakter zu („Klarstellung der grundsätzlich wirtschaftlichen Anknüpfung des Steuerrechts“, so Gassner, *Interpretation* 91) und schafft auch nicht eine Erweiterung der Steuertatbestände bzw. begründet keine ergänzenden (fiktiven) Besteuerungstatbestände (vgl. Ritz, BAO, 56ff).
- Auch das der sog. Beurteilungslehre zugeordnete Schrifttum (vgl. Gassner, *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze*, 24; Fellner *ÖStZ* 1966, 91f u.a.) sieht die Grenze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur dort überschritten, wo mittels einer Fiktion ein tatsächlich nicht verwirklichter Sachverhalt unterstellt werden soll. Darin übereinstimmend vertreten zB auch Regger/Stoll, dass eine von der äußeren Erscheinungsform abweichende Beurteilung des Sachverhaltes stets sachlicher Gründe bedürfe (vgl. Regger/Stoll, BAO 5 21 Anm. 6 mit weiteren Hinweisen). Ebenso wie der VwGH sind Regger/Stoll daher der Ansicht, dass die Abgabenbehörden solange an ein bestehendes (zivilrechtliches) Rechtsverhältnis gebunden seien, als nicht nachgewiesen werden kann, dass ein Missbrauch i.S.d. § 22 BAO vorliege, oder dass die Erscheinungsform des jeweiligen Rechtsgeschäftes seinem Inhalt nicht entspricht (vgl. Leitner, *Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht*, 28).

Zusammenfassend wird festgehalten, dass die frühere Auszahlung der Sonderzahlungen im Juni an fremde Geschäftsführer zur Abgeltung der saisonalen Belastungen (einsatz- und saisonkonformen Auszahlung) nicht unangemessen und nicht ungewöhnlich ist. Die Annahme eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes gem. § 22 BAO ist schon deshalb ungerechtfertigt, weil eine missbräuchliche mehraktige zivilrechtliche Gestaltung nicht erfolgt ist.

Die Annahme eines „fiktiven“ Zuflusses im November seitens des Finanzamtes, völlig abweichend vom tatsächlichen Zufluss im Juni, verletzt einerseits das für die Lohnsteuer als Abzugssteuer zwingend gebotene Zuflussprinzip. Andererseits wird damit die in § 22 BAO normierte wirtschaftliche Betrachtungsweise weit überschritten.

3. Berufungen gegen die Heranziehung zur Haftung für Lohnsteuer 2007-2009

3.1. Berufung gegen Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuer auf Abfertigungen 2009 gem. § 82 EStG haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Eine Haftung des Arbeitgebers besteht nur insoweit, als die Lohnsteuer nach Maßgabe der

Verhältnisse, wie sie dem Arbeitgeber beim Steuerabzug erkennbar waren, unrichtig berechnet wurde. Hat daher der Arbeitgeber die Lohnsteuer auf Basis der gesetzlichen Bestimmungen richtig berechnet — wie dies seitens der GPLA auch ausdrücklich bestätigt wurde — führt eine nachträgliche Berichtigung nicht zur Annahme einer unrichtigen Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (VwGH 12.7.1962, 1592/59; LStR 2002, Rz 1209).

Die oben genannten Ableitungen des Finanzamtes zur Begründung einer völlig überraschenden und strittigen Rechtsansicht waren dem Arbeitgeber im Zeitpunkt des Lohnsteuerabzuges nachweislich völlig unbekannt. Der Arbeitgeber hat daher den Lohnsteuerabzug richtig berechnet und richtig einbehalten und kann schon aus diesem Grund nicht in Anspruch genommen werden. Die vom Finanzamt vertretene nachträgliche Änderung (Berichtigung) der Rechtsansicht ist aus dem Gesetz nachweislich nicht ableitbar, basiert nicht auf einer Judikatur des UFS bzw. der Höchstgerichte und wird auch nicht in den LStR und in der Fachliteratur vertreten.

Wir begehren aus den angeführten Gründen daher die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides für 2009 hinsichtlich der Lohnsteuernachforderung bezüglich der freiwilligen Abfertigungen.

3.2. Berufung gegen Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuer auf Sonderzahlungen 2007- 2009

Gleiches gilt hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme bezüglich der Lohnsteuer für Sonderzahlungen in 2007, 2008 und 2009. Das Finanzamt bestätigt die Richtigkeit der Lohnsteuerberechnung für die Sonderzahlungen im Zeitpunkt des Zuflusses, sodass eine nachträglich abweichende Sichtweise des Finanzamtes nicht eine Haftungsinanspruchnahme zulässt. Auch die Annahme von Missbrauch seitens des Finanzamtes und die fiktive Annahme eines (späteren) Zuflusses im November seitens des Finanzamtes sind für den Arbeitgeber nachweislich in keiner Weise vorhersehbar, sodass eine Heranziehung zur Haftung gesetzlich ausgeschlossen ist.

Wir begehren aus den angeführten Gründen daher die ersatzlose Aufhebung der Haftungsbescheide für 2007, 2008 und 2009 hinsichtlich der Lohnsteuernachforderung bezüglich der Sonderzahlungen.

Zudem beantragte die Bf. die Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung. Die Beschwerde wurde antragsgemäß ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 6. Dezember 2013 an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt und ist nunmehr als Beschwerde zu werten und vom Bundesfinanzgericht zu erledigen.

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 25.6.2015 legte die Bf. ergänzende Unterlagen vor und wiederholte ihr bisheriges Vorbringen unter Hinweis auf § 46 Abs. 3 Z 2 BMSVG. Sie führte nochmals aus, dass in der Literatur die Ansicht vertreten werde, dass der Beibehalt des Systems Abfertigung "alt" von der Frage der gleichzeitigen Auszahlung der gesetzlichen Abfertigung zum Zeitpunkt der Beendigung des ersten Konzerndienstverhältnisses unabhängig sei. Weder aus dem Gesetz noch aus der Rechtsprechung ergebe sich als Anwendungsvoraussetzung für § 67 Abs. 6 EStG 1988 eine zeitgleiche Auszahlung der freiwilligen und der gesetzlichen Abfertigung.

Zu der Berechnung der Sechstelüberschreitung wird ergänzend dargestellt, dass diese Auszahlungsmodalitäten auch bei drei namentlich genannten Personen angewendet worden seien, die nicht Partner der Bf. sondern Gesellschafter der X-E GmbH gewesen wären, welche ihrerseits zu 70% im Eigentum der Bf.-zuvor (Bf.) gestanden habe.

Mit weiterem Schriftsatz vom 12.2.2016 führt die Bf. ergänzend aus, dass laut Judikatur des VwGH freiwillige Abfertigungen auch dann vom DB befreit wären, wenn § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht anwendbar wäre.

Weiters habe ein Erkenntnis des BFG der Rechtsansicht des FA, im Falle einer Konzernversetzung läge ein einheitliches Dienstverhältnis vor, eine Absage erteilt.

Der Schriftsatz nimmt weiters Bezug auf eine Beschwerdeentscheidung des FA in einem anderen Rechtsmittelverfahren und führt zu den dort getroffenen Aussagen des FA aus, dass die Haftungsinanspruchnahme wegen der aus der Sicht der Richtlinien zutreffenden Berechnung der Sechstelbegünstigung im hier strittigen Fall jedenfalls unbillig sei, da für den Arbeitgeber die Regressmöglichkeit gegenüber den Dienstnehmern infolge von Austritten und Vermeidung von Demotivation nicht möglich sei.

Zudem seien die im Zuge der GPLA 2010-2013 geäußerten Zweifel an der bestehenden hohen Liquidität des KX Konzerns unzutreffend, sondern bestünden vielmehr auch nach Auszahlung der saisonkonformen Bezüge im ersten Halbjahr Bankguthaben in Höhe ??? €.

Letztlich wendet sich die Bf. auch gegen die Höhe der vom FA versteuerten Sonderzahlung und führt aus, dass selbst wenn man der Ansicht des FA folgend und abweichend vom Zuflussprinzip die Weihnachtsremuneration fiktiv im November besteuern würde, wären lediglich Sonderzahlungen in Höhe des 12x ausbezahlten fixen Gehalts (EUR XXX) als vorgezogene Weihnachtsremuneration zu besteuern. Die Höhe der Sonderzahlung bemesse sich nach allgemeinem Arbeitsrecht nach dem im November ausbezahlten Monatsgehalt.

In der mündlichen Senatsverhandlung am 12. Oktober 2016 führte die Bf. über Frage der Vorsitzenden, nach welchen Kriterien bei den nicht beteiligten Mitarbeiter die unterschiedlich hohen Prämien bemessen würden folgendermaßen aus:

"Für die Ausmessung der jeweiligen Mitarbeiterprämie werden im Rahmen des Mitarbeitergesprächs drei Bereiche bewertet:

- Beitrag des Mitarbeiters zum Unternehmen,*
- Beitrag zur Heranbildung von Mitarbeitern und*
- Beitrag zur Förderung der Kundenzufriedenheit.*

Die Prämien sind als Auszeichnung für besondere Leistungen zu verstehen und werden nicht nach dem "Gießkannenprinzip" verteilt. Die Performance des jeweiligen Mitarbeiters wird durch den für ihn verantwortlichen Gesellschaftergeschäftsführer ausgemessen. Die auszuzahlende Prämie steht bereits am Anfang des Jahres der Auszahlung fest und bezieht sich auf die Leistungen des jeweiligen Vorjahres. Die Auszahlung der Jahresprämie erfolgt in sieben gleichen Raten von Jänner bis Juni zuzüglich einer Sonderzahlung des jeweiligen Auszahlungsjahres.

Fragen der Vorsitzenden: Können diese Kriterien auf die Ausmessung der Prämien der Geschäftsführer übertragen werden? Wieso wurden in der Regel 6 x EUR YYY = ZZZ als Jahresprämie festgesetzt?

Antwort des Vertreters der Bf.:

"In den vergangenen Jahren hat sich das Berufsbild stark verändert. Aufgrund der aktuellen Gesetzeslage sind in den ersten 5 Monaten nahezu alle Bilanzen und Konzernabschlüsse zu erstellen und beim Firmenbuch einzureichen. Daraus ergibt sich für die GesGef in diesen Zeitraum eine überproportional hohe Belastung. Im Bereich der Bf. sind zum Stichtag 31.Mai nahezu 100% der Kundenbilanzen fertiggestellt.

Die Ermittlung des Jahresbezuges erfolgt dergestalt, dass der monatlich auszuzahlende Betrag von in der Regel EUR XXX die normale gleichbleibende Leistung über das gesamte Jahr abgilt. Die im ersten Halbjahr zur Auszahlung gelangenden Prämien stellen saisonale Leistungsprämien dar (in dieser Zeit wird oft nächtelang durchgearbeitet und Feiertage und Sonntage werden zu Arbeitstagen). Wie dargestellt bekommen einzelne GesGef niedrigere Prämien. Das ergibt sich aus der für ihr Geschäftsfeld niedrigeren Ertragskraft. Maßstab in diesen Fällen ist die von den GesGef erbrachte Rendite.

Grundsätzlich, abgesehen von den obigen Einzelfällen, kann davon ausgegangen werden, dass sämtliche GesGef in diesem Bereich gleich viel und überproportional leisten. Diese Leistung soll durch die Leistungsprämie von in der Regel 138.000 aufgeteilt auf 6 Monate abgegolten werden.

Die Auszahlung des Jahresbezuges erfolgt daher dergestalt, dass ca. 80% des Gesamtjahresbezuges im ersten Halbjahr zur Auszahlung gelangen. Das korreliert mit den Honorarerträgen, welche zu 70% ebenfalls im ersten Halbjahr fließen und die Liquidität erhöhen."

Weiters wiederholte die Bf. ihre in der Beschwerde dargestellte Ansicht, dass das Argument der fehlenden Fremdüblichkeit nicht heranzuziehen wäre. Die betroffenen GesGef würden insgesamt eine deutlich höhere Aktivität im ersten Halbjahr setzen, als die angestellten Mitarbeiter und seien zudem in überproportionalem Ausmaß mit der Kundenbetreuung befasst. Diese deutlich höhere Aktivität werde durch den wesentlich höheren Bezug abgebildet und sei im Lichte des obigen Vorbringens auch gerechtfertigt und daher nicht fremdunüblich.

Die Vertreterin des FA verwies auf die unterschiedliche Modalität der Prämienauszahlung und der sich daraus ergebenden Sechstelberechnung (GesGef 8 Teile davon 2x Sonderzahlung, Mitarbeiter 7 Teile davon 1 Sonderzahlung).

Zum Beschwerdepunkt der freiwilligen Abfertigung bringt die Bf. vor, dass im Jahr 2009 eine Komplettumstrukturierung der unter dem Netzwerk KX zusammengefassten Einzelgesellschaften erfolgt sei. Zum Zwecke der Risikominimierung sei es dabei erforderlich gewesen, die Dienstverhältnisse zu den jeweiligen Gesellschaften zu beenden und sie bei den jeweilig neuen Dienstgebern (Gesellschaften mit jeweils einheitlichen Geschäftsfeldern), geschäftsfeldbezogen wieder anzustellen. Die Auszahlung der gesetzlichen Abfertigung sei zum Stichtag 31.12.2009 zwar überlegt worden, erschien aber nicht zweckmäßig, da diesfalls hohe Abfertigungen ausgezahlt worden wären, welche den abgefertigten Geschäftsführern die Möglichkeit des Wechsels zu einem anderen Mitbewerber eröffnet bzw. erleichtert hätten. Um dieses zu verhindern und bei Eigenkündigung den Verlust der angesammelten Abfertigung nicht zu gefährden sei letztlich beschlossen worden, die hier strittige Vorgehensweise umzusetzen. Die Umstrukturierung sei unter Aufgabe der bisherigen Marken im damaligen Netzwerk KX erfolgt.

Die Vertreterin des FA führte aus, dass eine enge Beziehung zwischen freiwilliger und gesetzlicher Abfertigung bestünde und daher bei Übernahme der gesetzlichen Abfertigung durch den neuen Dienstgeber eine allenfalls freiwillige Abfertigung nicht unter § 67 Abs.6 EStG begünstigt besteuert werden könne.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der der Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt wird von beiden Parteien grundsätzlich deckungsgleich dargestellt und ist demgemäß unstrittig.

Die im GPLA Bericht namentlich erwähnten Geschäftsführer, welche entsprechend den glaubwürdigen Ausführungen der Bf. ausschließlich in diesem Geschäftsfeld tätig sind, erhielten im Prüfungszeitraum jährlich ein bestimmtes - aufgrund eines im Rahmen einer Geschäftsführersitzung zu Jahresbeginn gefällten Beschlusses - im Voraus festgelegtes Jahresentgelt.

Die tatsächliche Auszahlung erfolgte folgendermaßen:

- Laufendes Monatsgehalt zwölfmal Jänner-Dezember (laufender Bezug) - für 2007-2009 zumeist je EUR XXX

- laufende Prämie, Auszahlung sechsmal jährlich jeweils Jänner bis Juni (laufender Bezug) z.B für 2009 zumeist EUR YYY
- sowie zwei Sonderzahlungen jeweils im April und im Juni (Sonstige Bezüge) - 2009 daher zumeist EUR XYX je betroffenem Geschäftsführer.

Für die Jahre 2007 bis 2009 wurden folgende Gehaltszahlungen vorgenommen: An die Gesellschafter Mag. g1; Dr. g2, Dr. g3, Mag. g4, Mag. g5, Dr. g6, Dr. g7, Dr. g8, Mag. g9, Dr. g10, Mag. g11, Mag. g12, Mag. g13, Dr. g14, Dr. g15, Dr. g16, Dr. g17, Dr. g18, NN3 floss in allen Streitjahren (2007 bis 2009 unverändert) jeweils ein Jahresgehalt von EUR XYZ, davon EUR XXX laufender Monatsbezug, XZY € Prämie (Auszahlung in 6 Monatsraten a EUR YYY) sowie ZYX € Urlaubsgeld (Auszahlung jeweils im April) und 30.000,00 € Weihnachtsremuneration (Auszahlung jeweils im Juni).

[...]

Unstrittig ist, dass die genannten Zahlungen tatsächlich geleistet wurden.

Die Dienstverträge selbst legen - soweit im Verfahren vorgelegt - keine Entlohnungsbeträge fest sondern lautet § 2 des vorgelegten Musterdienstvertrages wörtlich:

" § 2 Bezüge

1. Der Geschäftsführer hat Anspruch auf einen Gesamtjahresbezug, der aus einem jährlich fixen Bezugsteil und einem jährlich variablen Bezugsteil besteht.

1.1. Der Gesamtjahresbezug ist saison- und einsatzkonform zur Auszahlung zu bringen. Die Festsetzung der Monatsbezüge erfolgt durch die Gesellschafterversammlung im Jänner des Kalenderjahres, für das die Bezugsfestsetzung erfolgt.

1.2. der jährlich variable Bezugsteil (Anm. des Gerichts: dabei handelt es sich laut den Ausführungen der Bf. um die ausbezahlten Prämien) wird ebenso von der Gesellschafterversammlung festgesetzt....."

Die Aufteilung der Jahresbezuges auf laufende monatliche Zahlung und die in sechs gleichen Monatsraten zu leistende Prämie wurde durch die Gesellschafterversammlung festgelegt. Über die Höhe der Berechnung der Prämie bzw. des Monatsbezuges wurden seitens der Bf. über Nachfrage der RichterIn in Wiederholung des bisherigen Vorbringens mitgeteilt, dass die Kriterien, die für die Festlegung der einsatz- und saisonkonformen Bezüge maßgebend gewesen wären, darin bestünden, dass jener Teil des Jahresbezuges, der über den Bezug eines Abteilungsleiters (rund EUR XXX, 14mal jährlich) hinausging, dem saisonalen Einsatz entsprechend in den ersten sechs Monaten des Jahres zur Auszahlung gelangen sollte. Diese Vorgangsweise sei in den drei gegenständlichen Jahren 2007 bis 2009 unverändert geblieben. Aus den zeitgleich vorgelegten "Gehaltsbändern" für KX Österreich ist ein 14x jährlich auszuzahlender Monatsbezug von für Abteilungsleiter zwischen XYXY € und YXYX € ersichtlich. Der laufende Monatsbezug von EUR XXX entspricht daher dem bei diesem Unternehmen üblichen Monatsbezug in der genannten Funktion.

Aus den vorgelegten Unterlagen ist überdies zweifelsfrei ersichtlich, dass im Unternehmen neben den angestellten Gesellschaftern auch Personen mit der Berufsberechtigung zu dieser Branche ausschließlich im Dienstverhältnis (ohne Beteiligung als Gesellschafter) tätig waren. Deren Jahresbezüge bewegten sich 2009 zwischen 65.800,00 € und 138.600 brutto (Auszahlung 14x jährlich) sowie einer jährliche Prämie zwischen 1.000,00 € und 11.000,00 €. (Ausgenommen ein leitender Mitarbeiter mit einem monatlichen Jahresbruttobezug von ZZZ € und einer Prämie von XXY €). Die Auszahlung der Jahresprämie an diese Dienstnehmer erfolgte nach den Angaben der Bf. in sieben gleichen Teilen im ersten Halbjahr Jänner bis Juni sowie einer Sonderzahlung im Juni. Nach den glaubwürdigen Angaben der Bf. entsprach die Vorgehensweise hinsichtlich Ausmessung und Auszahlungsform der Prämie im Jahr 2009 auch jener in den übrigen Streitjahren.

Den Ausführungen der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung ist eindeutig zu entnehmen, dass sich die Höhe der Prämien sowohl bei den "nur angestellten" Mitarbeitern aber auch bei den angestellten Gesellschaftern nach Leistungen des vorangegangenen Kalenderjahres richteten. Für die "nur angestellten" Mitarbeiter wurden die mit der Prämie honorierten Leistungen im Zuge eines Mitarbeitergespräches festgelegt. Dabei wurde das Ausmaß der Erfüllung Kriterienkataloges (siehe Vorbringen in der mündlichen Verhandlung) im jeweiligen Vorjahr zur Grundlage gemacht.

Bei den angestellten Gesellschaftern erfolgte die Festlegungen der Prämie im Rahmen der Gesellschafterversammlung jeweils im Jänner eines Kalenderjahres nach Angabe der Bf. in Anlehnung an die erbrachte Rendite des vorangegangenen (abweichenden) Wirtschaftsjahres. Eine genauere Spezifizierung der Prämienbemessungsfaktoren für die Dienstnehmer mit Gesellschafterstellung wurde von der Bf. trotz mehrfacher diesbezüglicher Fragestellungen seitens des Gerichts nicht vorgenommen. Aus dem Vorbringen ist jedoch - aufgrund der eigenen mehrfachen Betonung durch die Bf. - ersichtlich, dass mit der Prämie besondere Arbeitsleistungen und -belastungen des jeweiligen Kalendervorjahres (bei abweichendem Wirtschaftsjahr) abgegolten wurden.

Der Umstand, dass das jeweilige Vorjahr die Bemessungsgrundlage für die Ausmessung der Prämie war, ergibt sich hinsichtlich der angestellten Mitarbeiter aus der glaubwürdigen Angabe in der Verhandlung. Betreffend die angestellten Gesellschafter ergibt sich dieser Umstand aus der Bezugnahme auf die Rendite - eine Betragsgröße die erst nach Bilanzstichtag feststehen kann. Da die Bf. mit abweichendem Wirtschaftsjahr jeweils zum 30.6. bilanziert, steht zum Kalenderjahreswechsel die Rendite des abgelaufenen Wirtschaftsjahres fest. Zudem verweist die Bf. wiederholt darauf, dass bei sämtlichen Mitarbeitern unabhängig von ihrer Gesellschafterstellung eine vergleichbare Prämienauszahlung erfolgt. Diese falle bei den Gesellschaftern aufgrund ihres besonderen Einsatzes für das Unternehmen und die Kundenbetreuung entsprechend höher aus.

Die ausbezahlten Prämien wurden nicht im Nachhinein (z.B. nach Feststellung des Jahresabschlusses) angepasst, sondern blieben unverändert. Das entspricht auch der

Tatsache, dass die Berechnungsbasis das jeweilige Vorjahr war, Anpassungen nach Ende des Auszahlungsjahres waren daher nicht erforderlich.

2. freiwillige Abfertigungen zum 31.12.2009

Zum 31.12.2009 wurden die Dienstverhältnisse der im GPLA Bericht namentlich erwähnten Geschäftsführer der Bf. einvernehmlich beendet und die betroffenen Personen in den konzernmäßig mit der Bf. verbundenen Gesellschaftern entsprechend ihrem Tätigkeitsfeld neuerlich angestellt. Im Zuge dieses Wechsels wurde einzelvertraglich vereinbart, dass die gesetzlichen Abfertigungsansprüche gem. § 23 Abs. 1 AngG vom neuen Konzerndienstgeber übernommen werden würden. Der Dienstgeberwechsel ging nach der Neustrukturierung der KX in 2009 vom Unternehmen aus. Die Geschäftsführer wurden bei jenen Gesellschaften angestellt, wo sie zu Geschäftsführern bestellt wurden und wo sie tatsächlich eigenverantwortlich [...] tätig waren (Partner in X-B GmbH, Partner in X-A GmbH, X-C und Partner in X-C GmbH). Der Wechsel aller Geschäftsführer zum neuen Dienstgeber erfolgte nicht im Zuge einer Betriebsübertragung. Übertrittsvereinbarungen iSd § 47 Abs. 1 BMSVG wurden nicht abgeschlossen. Urlaubsansprüche - soweit nicht in konsumiert - wurden ebenfalls in das neue Dienstverhältnis übernommen, finanzielle Vergütungen aus diesem Titel wurden ausgeschlossen. Zudem wurden die Gesellschafter verpflichtet hinsichtlich der schuldrechtlichen Änderung der Dienstverhältnisse gegenüber Dritten Stillschweigen zu bewahren. Die im GPLA Bericht namentlich angeführten Gesellschafter stimmten dieser Änderung einzelvertraglich zu und erhielten im Dezember 2009 die im GPLA Bericht dargestellten Beträge unter dem Titel freiwillige Abfertigung in Höhe eines Viertels ihres jeweiligen Jahresbezuges ausbezahlt. Hinsichtlich der Personen und der ihnen zugeflossenen genauen Beträge wird auf den Bericht der GPLA verwiesen.

Rechtlich folgt daraus:

1. Berechnung des Jahressechstels und Besteuerung der Sonderzahlungen:

Gemäß **§ 67 Abs. 1 EStG 1988** beträgt die Lohnsteuer 6%, wenn der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (z.B. 13. und 14. Monatsgehalt, Belohnungen) erhält, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen.

Gemäß **§ 67 Abs. 10 EStG 1988** sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, **wie ein laufender** Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

Nach **§ 67 Abs. 2 EStG 1988** sind sonstige Bezüge, soweit sie innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, dem laufenden Bezug des

Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen.

Als sonstige Bezüge iSd. § 67 EStG 1988 sind nach der Judikatur des VwGH (7.8.2001, 98/14/0081) solche anzusehen, die ihrem Wesen nach nicht zu den laufenden Arbeitslöhnen gehören, die also nicht für übliche Lohnzahlungszeiträume ausgezahlt werden. Können Bezüge den laufenden Arbeitslöhnen nicht zugerechnet werden, handelt es sich um sonstige Bezüge. Das Wesen der sonstigen Bezüge ist durch Lohnteile charakterisiert, die Arbeitgeber neben, also zusätzlich zu den laufenden Bezügen auszahlen, wobei dies aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muss. Sonstige Bezüge müssen durch Vereinbarungen und tatsächliche Auszahlungen deutlich von laufenden Bezügen zu unterscheiden sein (VwGH 25.1.1994, 90/14/0184).

Nach § 67 Abs. 2 EStG 1988 sind die das Jahressechstel übersteigenden sonstigen Bezüge den laufenden Bezügen zuzurechnen und nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern. Es liegt im Wesen eines sonstigen Bezuges, dass er neben, also zusätzlich zum laufenden Bezug bezahlt wird. Dies muss aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein.

Aus dem Anstellungsvertrag der Gesellschafter ist ersichtlich, dass einerseits ein laufendes Gehalt gebührt und zusätzlich ein im Vertrag nicht näher umschriebener variabler Gehaltsbestandteil gebührt. Wie sich aus den Ausführungen der Bf. erkennen lässt, sind die ausdrücklich als Prämien ausbezahlten Beträge bei sämtlichen als Mitarbeiter tätigen Dienstnehmern (unabhängig von ihrer Gesellschafterstellung) als Sonderabgeltung für die im ersten Halbjahr überproportional zu erbringende Arbeitsleistung anzusehen. Die Ausmessung der Prämienhöhe orientiert sich dabei nach Leistungsfaktoren des jeweiligen Vorjahres (Rendite bzw. Kriterienkatalog).

Die Bf. verwendet selbst, sowohl in den von ihr vorgelegten Unterlagen als auch im Rahmen der Verhandlung, für die hier strittigen Zahlungen ausschließlich das Wort "Prämie". Die Bf. ist ein [...] Unternehmen, bei welchem unterstellt werden kann, dass ihr die Bedeutung des Wortes "Prämie" [...] bekannt ist und hier keine irrtümliche Fehlbezeichnung erfolgt ist.

Im Lichte der zitierten Judikatur des VwGH ist aus dem festgestellten Sachverhalt ersichtlich, dass die Prämien entsprechend den Dienstverträgen **neben dem laufenden Bezug** ausgezahlt wurden. Die Prämien der Gesellschafter wurden jährlich im Rahmen einer Gesellschafterversammlung - in Anlehnung an die Rendite - neu festgesetzt und gebühren laut Anstellungsvertrag ausdrücklich zusätzlich zu den laufenden Bezügen. Die Prämien der "nur angestellten" Mitarbeiter werden jedes Jahr als ein Ergebnis des Mitarbeitergespräches bei Beurteilung der Vorjahresleistung festgelegt. Das entspricht der im Wirtschaftsleben üblichen Vorgehensweise bei leitenden Angestellten.

Der Rechtstitel für die Auszahlung der Prämie ist daher in beiden Konstellationen nicht jener eines laufenden Bezuges, sondern einer zusätzlichen Zahlung. Die tatsächliche Auszahlung weicht ebenfalls von den laufenden Bezügen erkennbar

ab, als sie kumuliert im ersten Halbjahr erfolgt und keine Prämienauszahlungen im zweiten Halbjahr erfolgen. Die ausbezahlten Prämien stellen daher als Leistungsprämie eine **Sonderzahlung** dar, die neben dem laufenden, leistungsunabhängigen Monatsbezug ausbezahlt wird.

Werden z.B. 13. und 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind sie aufgrund des Rechtstitels zwar weiterhin sonstige Bezüge, aber wegen der gewählten Auszahlungsmodalität gemeinsam mit den laufenden Bezügen gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 nach dem Tarif zu versteuern (VwGH 14. 12. 1993, 91/14/0038; Fellner in Hofstätter/Reichel § 67 Abs. 10 Tz.2). Die den laufenden Bezügen zugerechneten sonstigen Bezüge bleiben ihrer Art nach aber - auch bei Versteuerung wie laufende Bezüge - sonstige Bezüge und sind daher bei der Berechnung des Jahressechstels nicht zu berücksichtigen (VwGH 25.1.1994, 90/14/0184; 22.12.1966, 2328/64 [verstärkter Senat]).

Daraus ergibt sich, dass die jeweils im ersten Halbjahr fraktioniert ausbezahlten Prämien bei sämtlichen als Mitarbeiter angestellten Dienstnehmer (unabhängig von ihrer Gesellschafterstellung) nicht in die Berechnungsbasis für das Jahressechstel iSd § 67 Abs. 2 EStG 1988 einzubeziehen sind.

Die Berechnung der einbehaltenen und angeführten Lohnsteuer entsprach daher nicht den gesetzlichen Bestimmungen. Die von der Bf. vorgenommene unrichtige Berechnung erfordert für den gesamten Streitzeitraum eine Neuberechnung der Jahressechstel und der sich daraus ergebenden Lohnsteuer für sämtliche angestellten Mitarbeiter und zwar unabhängig von ihrer gesellschaftsrechtlichen Stellung. Als Basis für die Neuberechnung dienten dem Gericht die dem FA im Zuge der GPLA vorgelegten Daten aus dem Rechenwerk, insbesondere aus der Lohnverrechnung der Bf.

Zu den Berechnungen im Detail wird auf die beiliegenden Berechnungsblätter verwiesen:

- Berechnungen lt. Erkenntnis "Geschäftsführer" 2007 bis 2009 (3 Blätter)
- Ergebnisdarstellung lt. Erkenntnis "Geschäftsführer" 2007 bis 2009 (3 Blätter)
- Berechnungen lt. Erkenntnis "Geschäftsführer mit Sachbezug" 2007 bis 2009 (1 Blatt)
- Ergebnisdarstellung lt. Erkenntnis "Geschäftsführer mit Sachbezug" 2007 bis 2009 (1 Blatt)
- Berechnungen lt. Erkenntnis "nur angestellte Mitarbeiter" 2007 bis 2009 (8 Blätter)
- Ergebnisdarstellung lt. Erkenntnis "nur angestellte Mitarbeiter" 2007 bis 2009 (8 Blätter)
- Gesamtübersicht (1 Blatt)

1a. Haftung des Dienstgebers:

Gemäß **§ 82 EStG 1988** haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. § 82 knüpft an die Vorschriften zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer an und soll sicherstellen, dass der Lohnsteuerabzug korrekt vorgenommen wird. Zur Geltendmachung der Haftung mittels Haftungsbescheid kommt es nur dann, wenn die Selbstberechnung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber nicht korrekt vorgenommen wird. Der Arbeitgeber und

Arbeitnehmer sind Gesamtschuldner der Lohnsteuer. Wurde der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen kann er vom Arbeitnehmer als Steuerschuldner den Ersatz der bezahlten Schuld nach § 1358 ABGB fordern (Regressanspruch).

Die Geltendmachung der Haftung gemäß § 82 setzt kein Verschulden des Arbeitgebers an der Lohnsteuerfehlberechnung voraus (VwGH 31. 5. 2006, 2003/13/0139), liegt aber im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 28. 4. 2011, 2010/15/0182).

Nach § 82 EStG zweiter Satz steht der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 oder Abs. 3 vorliegen, einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen. § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 EStG verweisen weiter auf § 41 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988, die die Veranlagung des Arbeitnehmers von Amts wegen und auf Antrag des Arbeitnehmers regeln. Vereinfacht bedeutet daher § 82 zweiter Satz, dass eine Veranlagung des Arbeitnehmers einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegensteht, der Arbeitgeber also auch dann für die Lohnsteuer haftet, wenn der Arbeitnehmer veranlagt wird (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG Kommentar § 82 Tz 2).

Bedingt durch die im vorliegenden Sachverhalt gegebene große Anzahl an betroffenen Steuerpflichtigen (Dienstnehmern), erscheint es im Hinblick auf die Verfahrensökonomie weitaus zweckmäßiger die unrichtig berechnete Lohnsteuer der Bf. im Haftungswege vorzuschreiben, als im Rahmen der einzelnen Veranlagungsverfahren der Dienstnehmer anzupassen. Eine Unbilligkeit der Vorschreibung im Haftungswege kann nicht der erkannt werden, da der Regressanspruch gegen die betroffenen Dienstnehmer hinsichtlich seiner Durchsetzbarkeit schon aufgrund der gegebenen Höhe der jeweiligen Bezüge ungefährdet erscheint und der Bf. daher kein endgültiger Vermögensnachteil droht. Ein gegenteiliges Vorbringen wurde seitens der Bf. nicht erstattet.

2. Behandlung der freiwilligen Abfertigung zum 31.12.2009:

Der die (besondere) Besteuerung freiwilliger Abfertigungen bzw. Abfindungen regelnde **§ 67 Abs. 6 EStG 1988** in der für den Streitfall gültigen Fassung lautet(e):

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

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

20 Jahren 9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

25 Jahren 12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 kürzen das steuerlich begünstigte Ausmaß. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder dieses Absatzes bereits früher ausgezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Soweit die Grenzen des ersten und zweiten Satzes überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Die vorstehenden Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen

Letztangeführter Satz des § 67 Abs. 6 bewirkt grundsätzlich, dass für alle Dienstverhältnisse, die (bereits) unter das (neue System des) BMSVG fallen (vgl. zum Inkrafttreten § 46 Abs. 1), die nur für Zeiträume, in denen keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen, geltende Begünstigung des (übrigen) § 67 Abs. 6, nicht (mehr) gilt, sodass daher grundsätzlich Dienstnehmer, die erst nach dem 31.12.2002 in jenes (neue) Dienstverhältnis eingetreten sind, dessen Beendigung die unmittelbare Ursache für die Abfertigungszahlung bildet, ex lege keinen Anspruch (mehr) auf die Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 haben (UFS 8.4.2010, RV/0781-L/09).

Gemäß **§ 46 Abs. 3 BMSVG** gelten die alten Abfertigungsregelungen jedoch u. a. dann weiter, wenn Arbeitnehmer innerhalb eines Konzerns iSd §§ 15 AktG oder 115 GmbHG "in ein neues Arbeitsverhältnis wechseln", es sei denn, es läge eine Vereinbarung gemäß § 47 Abs. 1 vor.

Der zuletzt genannten Bestimmung zufolge kann für zum 31.12.2002 bestehende Arbeitsverhältnisse ab 1.1.2003 in einer schriftlichen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ab einem zu vereinbarenden Stichtag für die weitere Dauer des Arbeitsverhältnisses die Geltung des BMSVG anstelle der alten Abfertigungsregelungen festgelegt werden (Übertragung der Altabfertigungsanwartschaften; vgl. dazu auch Abs. 2 und 3 leg. cit.).

Indem es aber – im Unterschied zu einem Betriebs(teil)übergang gemäß § 3 Abs. 1 Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz (AVRAG) oder einer sog. Dreiparteienerklärung (= vertragliche Übernahme eines bereits bestehenden Dienstvertrages durch einen neuen Dienstgeber) – bei einer Konzernversetzung zwar regelmäßig zu einem Wechsel des Dienstverhältnisses, nicht aber, dem BMSVG zufolge, notwendigerweise auch zu einem Wechsel in System Abfertigung „Neu“ kommt bzw. kommen muss, wird auch die

Möglichkeit der Anwendbarkeit des § 67 Abs. 6 EStG 1988 bzw. (steuerbegünstigter) freiwilliger Abfertigungen daran zu knüpfen sein, ob und inwieweit eine bezüglich der Altabfertigungsanwartschaften eine sog. Übertrittsvereinbarung gemäß § 47 Abs. 1 BMSVG geschlossen wurde (BFG 10.8.2005, RV/5100956/2014).

Wurde eine derartige Vereinbarung nicht getroffen, so sind freiwillige Abfertigungen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 auch bei Vorliegen eines neuen, nach dem 31.12.2002 eingegangenen Dienstverhältnisses wohl weiterhin möglich (Doralt EStG Kommentar, § 67 Rz 62/2, unter Hinweis auf Freudhofmeier/Feurstein, taxlex 2007, 229).

Da die Bf. über Frage des BFG ausdrücklich schriftlich mitteilte (E-Mail vom 28.9.2016), dass mit keinem der ausscheidenden Dienstnehmer eine Übertrittsvereinbarung iSd § 47 Abs. 1 BMSVG abgeschlossen worden war, liegen die Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung der als sonstiger Bezug iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 aus den genannten Altanwartschaften resultierenden (freiwilligen) Abfertigung im Anlassfall vor.

Die ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen sind daher der Besteuerung gem. § 67 Abs. 6 zu unterziehen. Der Beschwerde war daher für 2009 in diesem Punkt stattzugeben und bei der Neuberechnung der Haftung für Lohnsteuer wegen der Anpassung der Jahressechstel der angestellten Mitarbeiter im Jahr 2009 die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG für die ausbezahlten freiwillige Abfertigungen zu berücksichtigen.

3. Dienstgeberbeitrag 2009

Nach **§ 41 Abs. 4 lit. b FLAG** gehören die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge nicht zur Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages. Da wie oben ausgeführt, die strittigen freiwilligen Abfertigungen zum 31.12.2009 in den Anwendungsbereich des § 67 Abs. 6 EStG 1988 fallen sind diese Beträge demzufolge nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Die übrigen Feststellungen der GPLA zum Dienstgeberbeitrag wurden nicht bekämpft und bleiben daher aufrecht. Der Dienstgeberbeitrag 2009 war daher spruch- und antragsgemäß anzupassen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage der Besteuerung freiwilliger Abfertigungen bei Konzerndienstgeberwechsel nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 besteht, soweit ersichtlich, keine Judikatur des VwGH.

Die Berechnung des Jahressechstels durch die Bf. folgte den Vorgaben der weder das BFG noch den VwGH bindenden Lohnsteuerrichtlinien (Rz 1058). Wiewohl die

Judikatur des VwGH in seinen Entscheidungen vom 25.1.1994, 90/14/0184 sowie 14. 12. 1993, 91/14/0038 nahelegt, dass die Lohnsteuerrichtlinien in diesem Punkt § 67 Abs. 3 EStG 1988 unrichtig auslegen, kann nicht ausgeschlossen werden, dass sich der VwGH der dort geäußerten Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen anschließt, zumal sich die Sachverhalte der zitierten Entscheidungen von dem hier zu beurteilenden Sachverhalt unterscheiden. Da den Auslegungen der Lohnsteuerrichtlinien in der Praxis große Bedeutung zukommt und der VwGH zum hier vorliegenden Sachverhalt der überproportionalen Verlagerung der Lohnbezüge in das erste Halbjahr und der damit verbundenen Optimierung der Sechstelberechnung bislang noch nicht entschieden hat, liegt hier eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Revision war daher zuzulassen.

Wien, am 23. November 2016