

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der der Berufung der BW, Beigetretenen BB, vertreten durch VT, vom 1. September 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 6. Juli 1998 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. März 1995 bis 30. August 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 6. Juli 1998 wurde der Firma BW1 Lohnsteuer in Höhe von ATS 46.661,00 gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988 zur Zahlung und Haftung vorgeschrieben. Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung gemäß § 86 EStG 1988 über den Zeitraum vom 1. März 1995 bis 31. August 1997 wurde vom Prüfungsorgan festgestellt, dass es sich laut Herrn DI bei den 1997 als steuerpflichtige Prämien ausbezahlt Bezugsteilen in Höhe von ATS 31.165,50 für die Monate Jänner und Februar und ATS 27.195,75 im März um Vergütungen für vom 1. Jänner bis 31. Dezember 1996 geleistete Überstunden der Angestellten Frau i (siehe Berechnungsblatt) gehandelt habe. Es handle sich somit nicht um einen steuerpflichtigen laufenden Bezug, sondern um nachträgliche Zahlungen aus einem abgelaufenen Kalenderjahr, welche mit dem Belastungsprozentsatz gemäß § 67 Abs 8 EStG 1988 zu versteuern gewesen wären. Bei der Prüfung seien diese Bezüge daher bei der Berechnung der Abfertigung (gesetzliche und freiwillige) außer Ansatz gelassen worden, was zu einer Nachversteuerung in Höhe von ATS 46.661,00 führte.

Im Schreiben vom 18. Mai 1998 führte die seinerzeitige Angestellte obiger Firma aus, dass gemäß § 67 Abs 3 EStG 1988 die Lohnsteuer von Abfertigungen mit dem festen Steuersatz nach Abs 1 (6 %) zu versteuern sei. Abs 2 sei nicht anzuwenden. Unter Abfertigung sei die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften zu leisten ist. Gemäß § 67 Abs 6 EStG 1988 seien sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zB freiwillige Abfertigungen und Abfindungen), mit dem Steuersatz des Abs 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen. Abs 2 sei nicht anzuwenden. Es ergebe sich nun daraus, dass ihr am 31. März 1997 auf Grund der Beendigung des Dienstverhältnisses durch Arbeitgeberkündigung fällig gewordener Abfertigungsanspruch unterteilt nach § 67 Abs 3 EStG 1988 und nach § 67 Abs 6 EStG 1988 zu versteuern sei. Der nach § 67 Abs 3 EStG 1988 – nämlich der sich auf Grund gesetzlicher Vorschriften – zu versteuernde Betrag könne sich allein nach arbeitsrechtlichen Bestimmungen errechnen und ergebe sich daraus, auf welchen Abfertigungsbetrag der Arbeitnehmer bei Beendigung des Dienstverhältnisses nach Arbeitsrecht Anspruch hat bzw zu welcher Abfertigungszahlung der Arbeitgeber, sollten keine weiteren Vereinbarungen vorliegen, gesetzesmäßig verpflichtet ist. Nachdem in ihrem Fall offensichtlich seitens der Finanzbehörde Unklarheiten über die gesetzliche Höhe ihres Abfertigungsanspruches bestehen, bringe sie deshalb ein entsprechendes Fachgutachten bei. Laut diesem Gutachten vom 13. Mai 1998 der Kammer für Arbeiter und Angestellte in Feldkirch, welches nach genauer Kenntnis und Prüfung der Sachlage erstellt wurde, hätte sie zum 31. März 1997 einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch in Höhe von ATS 954.985,92. Dieser Betrag wäre auch bei einer gerichtlichen Austragung geltend gemacht worden. Sie stelle daher das Ansuchen, im Zuge der Prüfung bei ihrer ehemaligen Arbeitgeberin ihre Gehaltsabrechnung 3/97 in lohnsteuerlicher Hinsicht derart neu zu berechnen, dass von ihrer Abfertigung ATS 954.985,92 nach § 67 Abs 3 EStG 1988 als gesetzlicher Abfertigungsanspruch mit dem festen Steuersatz von 6 % und ATS 245.014,08 nach § 67 Abs 6 EStG 1988 als freiwilliger Abfertigungsanspruch mit dem festen Steuersatz von 6 % versteuert werden.

Mit Schreiben vom 13. Mai 1998 betreffend Abfertigungsanspruch gegen die damals in Prüfung stehende Firma gab die Kammer für Arbeiter und Angestellte Vorarlberg an, dass die frühere Angestellte nach ihren Angaben am 15. Juli 1953 als Angestellte in den damaligen Betrieb der Kanzlei JW eingetreten und mit 1. Feber 1963 von Herrn w mit allen Rechten und Pflichten übernommen worden sei und es sei schließlich eine Übernahme mit allen Rechten und Pflichten per 1. März 1995 durch die BW1 erfolgt. Anlässlich der Übernahme durch diese Firma sei vereinbart worden, dass die in Rede stehende Angestellte bei Beendigung des

Arbeitsverhältnisses eine Abfertigung im Betrag von ATS 1.200.000,00 brutto erhalten soll. Das Bruttogehalt habe zuletzt ATS 41.500,00 betragen und es sei in den Monaten Jänner und Februar 1997 eine Prämie von ATS 31.165,00 brutto bezahlt, im März 1997 sei trotz entsprechender Vereinbarung die Prämie allerdings auf ATS 27.195,75 reduziert, demgegenüber allerdings noch Überstunden ausbezahlt worden. Am 31. März 1997 habe das Arbeitsverhältnis nach vorhergehender Kündigung des Arbeitgebers geendet. Gemäß § 23 AngG betrage der Abfertigungsanspruch nach einer Betriebszugehörigkeit von mehr als 25 Jahren das 12-fache des monatlichen Entgelts. Grundsätzlich werde beim Monatsentgelt auf das für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührende Entgelt abgestellt. Nach ständiger Rechtsprechung dürfe bei Bezügen von wechselnder Höhe die Bemessung der Abfertigung nicht von der zufällig größeren oder geringeren Höhe des Entgelts im letzten Monat abhängig gemacht werden und müsste in diesem Fall eine Durchschnittsberechnung über einen längeren Zeitraum vorgenommen werden.

Im Hinblick auf die vereinbarte Prämienzahlung ab 1. 1. 1998 (richtigerweise wohl 1997) im Betrag von ATS 31.165,50 brutto sei diese Prämie vollkommen unzweifelhaft als Entgeltbestandteil zu qualifizieren und somit auch in die Abfertigungsbemessungsgrundlage einzubeziehen, zumal es sich nicht nur um eine Einmalzahlung gehandelt hat. Wie bereits ausgeführt, werde die Rechtsauffassung vertreten, dass der ehemalige Arbeitgeber aufgrund der Vereinbarung verpflichtet gewesen wäre, auch für den Monat März 1997 die Prämie im Betrag von ATS 31.165,50 brutto zu bezahlen. Aus Gründen, die nicht gänzlich nachvollziehbar sind, berechne er die Prämie allerdings lediglich mit ATS 27.195,75, habe allerdings demgegenüber 40 Überstunden ausbezahlt. Hätte sich der Arbeitgeber vereinbarungskonform verhalten, wäre die Prämie im Betrag von ATS 31.165,65 brutto auch im März zu bezahlen gewesen. Auf Basis des Bruttogehaltes von ATS 41.500, -- zuzüglich der anteiligen Sonderzahlungen auf Basis des Bruttogehaltes zuzüglich der Prämie im Betrag von ATS 31.165,50 brutto betrage ein Monatsentgelt nach der Berechnung der Kammer für Arbeiter und Angestellte ATS 79.582,16 brutto. Der gesetzliche Abfertigungsanspruch von 12 Monatsentgelten betrage daher ATS 954.985,92 brutto. Dieser Betrag unterliege der Besteuerung gemäß § 67 Abs 3 EStG 1988. Dazu komme noch die begünstigte Besteuerung des weiteren Abfertigungsbetrages gemäß § 67 Abs 6 EStG 1988. Abschließend werde festgehalten, dass die Gründe, weshalb der Arbeitgeber in den letzten drei Monaten eine Prämie zur Auszahlung gebracht hat, für die arbeitsrechtliche Beurteilung der Frage, wie der gesetzliche Abfertigungsanspruch zu berechnen ist, völlig irrelevant sind. Es werde lediglich darauf abgestellt, ob der Arbeitgeber eine entsprechene Prämie bezahlt hat oder nicht.

Mit Eingabe vom 27. August 1998 berief die Zahlungs- und Haftungspflichtige nach erfolgter Rechtsmittelfristverlängerung rechtzeitig und führte ua aus, dass es sich ergebe, dass der am

31. März 1997 aufgrund der Beendigung des Dienstverhältnisses durch Arbeitgeberkündigung fällig gewordene Abfertigungsanspruch zweigeteilt, und zwar zu einem Teil nach § 67 Abs 3 EStG 1988 und zum restlichen Teil nach § 67 Abs 6 EStG 1988 zu versteuern ist. Der nach § 67 Abs 3 EStG 1988 – nämlich der sich aufgrund gesetzlicher Vorschriften – zu versteuernde Betrag errechne sich nach den geltenden arbeitsrechtlichen Bestimmungen. Daraus ergebe sich, auf welchen Abfertigungsbetrag der Arbeitnehmer bei Beendigung des Dienstverhältnisses nach Arbeitsrecht Anspruch hat bzw zu welcher Abfertigungszahlung der Arbeitgeber – sollten keine weiteren Vereinbarungen vorliegen – gesetzesmäßig verpflichtet ist. Nachdem in vorliegendem Fall offensichtlich seitens der Finanzbehörde Unklarheiten über die gesetzliche Höhe des Abfertigungsanspruches bestehen, sei ein entsprechenes Fachgutachten eingeholt worden. Dass für die Bemessungsgrundlage grundsätzlich das für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührende Entgelt zählt, stehe außer Zweifel. Unzweifelhaft sei jedenfalls, dass die ab dem 1. Jänner 1998 (richtigerweise wohl 1997) vereinbarte Prämienzahlung als Entgeltbestandteil zu qualifizieren und somit auch in die Abfertigungsbemessungsgrundlage einzubeziehen sei. Laut diesem vorerwähnten Gutachten vom 13. Mai 1998 der Kammer für Arbeiter und Angestellte in Feldkirch, welches nach genauer Kenntnis und Prüfung der Sachlage erstellt wurde, errechne sich somit für die Dienstnehmerin zum 31. März 1997 ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch in Höhe von ATS 954.985,92. Der Gesamtbetrag der ausbezahlten Abfertigung habe ATS 1.200.000,00 betragen. Im weiteren sei die ehemalige Arbeitgeberin einverstanden, dass Frau di, von der die Nachforderung der Lohnsteuer zurückverlangt wird, gemäß § 257 BAO der Berufung beitritt und dadurch dieselben Rechte im Berufungsverfahren erlangt.

Diese Beitrittserklärung zur Berufung gemäß § 257 BAO erfolgte mit Eingabe vom 31. August 1998.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. November 1998 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass für die Ermittlung des Monatsgehaltes auch die Zahlungen für Überstunden aus abgelaufenen Kalenderjahren herangezogen und somit der tatsächliche monatliche Gehalt von ATS 41.500,00 auf ATS 72.665,50 erhöht worden sei(en). Bei den Zahlungen für Stunden aus abgelaufenen Kalenderjahren handle es sich nicht – wie im Berufungsschriftsatz angeführt – um Prämien, sondern tatsächlich um Nachzahlungen für abgelaufene Zeiträume gemäß § 67 Abs 8 lit a EStG 1988. Derartige Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre seien aber für die Ermittlung der Höhe der gesetzlichen Abfertigung gemäß § 67 Abs 3 EStG 1988 nicht heranzuziehen. Man berufe sich im Berufungsschriftsatz auf ein Fachgutachten der Arbeiterkammer Vorarlberg, welches von der unrichtigen Annahme ausgeht, dass der Dienstnehmerin neben dem Gehalt von ATS 41.500,00 eine Prämie von ATS 31.165,00 in den Monaten Jänner und Februar 1997 und von

ATS 27.195,75 im März 1997 ausbezahlt worden sei. Die detaillierten Ermittlungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung hätten jedoch ergeben, dass mit den Zahlungen von zweimal ATS 31.165,00 und weiteren ATS 27.195,75 noch offene Arbeitsstunden aus abgelaufenen Kalenderjahren abgerechnet worden sind.

Mit Eingabe vom 23. Dezember 1998 stellte die der Berufung Beigetretene ehemalige Dienstnehmerin der Zahlungs- und Haftungspflichtigen den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Eine weitergehende Begründung werde in einem separatem Schriftstück noch ergehen.

Mit Eingabe vom 16. Juli 1999 führte die zur Berufung Beigetretene aus, dass die Behauptung des Finanzamtes, das Fachgutachten der Arbeiterkammer gehe ins Leere, weil dieses von einer unrichtigen Annahme ausgeht, absolut unpassend und unrichtig sei. Die Rechtsabteilung der Arbeiterkammer sei wohl eingehend und umfassend mit allen Unterlagen ausgerüstet, über den tatsächlichen Sachverhalt informiert worden und sei vollkommen unbeeinflusst zum bestätigten Ergebnis gekommen. Dieser Anspruch wäre gegebenenfalls – falls eine Bezahlung nicht erfolgt wäre – als gesetzlich zustehende Abfertigung in einem Arbeitsprozess geltend gemacht worden.

Die Annahme des Finanzamtes, dass es sich bei der in der Gehaltsabrechnung Jänner bis März 1997 gezahlten Prämie (monatlich ATS 31.165,50) um nachträgliche Zahlungen von Überstunden für abgelaufene Kalenderjahre handelt, könne nicht gefolgt werden. Eine effektive Überstunden-Nachzahlung für das Vorjahr hätte zum einen einen weit höheren Betrag erbracht, zum anderen hätten dann in den Monaten Jänner bis März 1997 keine Mehrarbeitsleistungen mehr erfolgen dürfen.

Vielmehr sei es so gewesen, dass mit 1. 1. 1997 mit dem Dienstgeber vereinbart worden sei, dass durch die Bezahlung einer monatlichen Prämie auch alle zukünftigen Mehrarbeitsleistungen abgegolten sind, egal wann und wie sie geleistet werden (Anm: die zusätzliche Auszahlung von Überstunden im März 1997 beruhe auf einer Sondervereinbarung). Es stimme allerdings, dass sich die Höhe der monatlichen Prämie an der Anzahl der in den Vormonaten geleisteten Überstunden orientiert hat, jedoch schlussendlich mit einem ganz anderen niedrigeren Entgelt zur Auszahlung gelangt sei. Tatsächlich seien dann in den Monaten Jänner bis März 1997 wesentlich mehr Mehrarbeitsstunden geleistet worden, deren Abrechnung als Überstunden einen weit höheren Betrag als die Prämie erbracht hätte. Die Prämie sei daher in die Berechnung der gesetzlichen Abfertigung einzubeziehen. Rechtsgrundlage für die Höhe der Abfertigung bilde das Angestelltengesetz, wonach die Abfertigung einem „vielfachen des Entgeltes“, welches dem Angestellten für den letzten Monat des Dienstverhältnisses zusteht, gebührt. Eindeutig sei, dass ihr für den letzten

Monat des Dienstverhältnisses (März 1997) ein Entgelt von ATS 72.665,50 zugestanden ist. Unter Berücksichtigung der anteiligen Sonderzahlungen ergebe dies einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch von ATS 954.986,00. Diese Bestimmung werde von der herrschenden Judikatur nicht eng ausgelegt. Vielmehr leite sich daraus ab, dass auch die mit einer gewissen Regelmäßigkeit – wenn auch nicht in jedem Monat – wiederkehrenden Bezüge, sowie auch die in größeren Zeitabständen oder nur periodisch gewährte Bezüge, als Bemessungsgrundlage für die Abfertigung einzubeziehen sind. Dabei seien Überstundenentlohnungen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (OGH 07.07.1981). Ebenso bringe dies das OGH-Erkenntnis vom 28. Juni 1995 zum Ausdruck. Als Abrechnungszeitraum sei dafür jeweils der objektivste Zeitraum anzusetzen.

Eine weitere Entscheidung besage, dass in allen Fällen einer Entgeltminderung bzw eines Entgeltentfalles von jenem Entgelt auszugehen ist, das sich ergeben hätte, wäre der jeweilige Umstand nicht eingetreten. Eine willkürliche Kürzung des Arbeitsentgeltes durch den Dienstgeber schmälere nicht den Abfertigungsanspruch.

In ihrem Falle lege für einen Teil des Jahres 1996 eindeutig eine willkürliche Kürzung des Arbeitsentgeltes durch den Dienstgeber vor. Ab Mitte des Jahres 1996 sei von ihm die Bezahlung von Überstunden mit der fadenscheinigen Begründung der Nichtanordnung verweigert worden. Dies, obwohl er wusste, dass eine Mehrdienstleistung für eine klaglose Betreuung der ihr zugeordneten Klienten unumgänglich sei. Dass dennoch eine Abfertigung in Höhe von ATS 1.200.000,00 zur Auszahlung gelangte, habe sich aus der Verpflichtung der Zahlungs- und Haftungspflichtigen gegenüber der Verlassenschaft n ergeben. Bei diesem Dienstgeber habe sie einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch in dieser Höhe erworben. Auch bei der Zahlungs- und Haftungspflichtigen hätten nach der Übernahme am 1. März 1995 bis Mitte des Jahres 1996 die Entgeltbezüge in einem diesem Abfertigungsanspruch entsprechenden Ausmaß bestanden. Nach Beurteilung ihrer speziellen arbeitsrechtlichen Situation werde auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Auffassung gelangen, dass sich die Höhe der gesetzlichen Abfertigung an dem für die Monate Jänner, Februar und März 1997 verrechneten Entgelt zu richten hat. Um Missverständnissen vorzubeugen, teile sie mit, dass seitens des ehemaligen Dienstgebers der Monat Februar und März 1997 als Urlaubskonsumation verrechnet worden sei, obwohl von ihr eine Arbeitsleistung von mindestens 60 % der Normalarbeitszeit erbracht wurde.

Mit Schreiben vom 2. November 2005 wurde die zur Berufung Beigetretene ersucht nachstehende Fragen zu beantworten und angesprochene Unterlagen vorzulegen:

- „1. Laut Berufungsschreiben der BW1 vom 27. August 1998 wurde ab dem 1. Jänner 1998 (richtigerweise wohl 1. Jänner 1997) eine Prämienzahlung vereinbart. Legen Sie bitte eine schriftliche Ausfertigung dieser Vereinbarung vor.
2. Laut Herrn z, Steuerberater der Berufungswerberin BW1, handle es sich bei den 1997 als steuerpflichtige Prämien ausbezahlten Bezugsteilen in Höhe von jeweils € 2.264,89 für die Monate Jänner und Februar und € 1.976,39 im März um Vergütungen für vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1996 geleistete Überstunden. Bitte nehmen Sie hiezu Stellung. Können Sie Beweise vorlegen, die diese Sachverhaltsfeststellung widerlegen?
3. In Ihrem Schreiben vom 16. Juli 1999 gaben sie an, dass mit 1. Jänner 1997 mit dem Dienstgeber vereinbart worden sei, dass durch die Bezahlung einer monatlichen Prämie auch alle zukünftigen Mehrarbeitsleistungen abgegolten sind, egal wann und wie sie geleistet werden. Die zusätzliche Auszahlung von Überstunden im März 1997 beruhe auf einer Sondervereinbarung. Legen Sie bitte die schon unter Punkt 1. und auch hier angesprochene ab 1. Jänner 1997 getroffene Vereinbarung sowie die Sondervereinbarung betreffend der zusätzlichen Auszahlung von Überstunden im März 1997 vor.
4. Geben Sie bitte bekannt, wie es möglich ist, dass die in den Monaten Jänner bis März 1997 ausbezahlten Vergütungen (Prämien) laut ihren Ausführungen eine Abgeltung für Mehrarbeitsleistungen in diesen Monaten sein soll, wenn Sie laut ihren eigenen Angaben in dieser Zeit eine Arbeitsleistung von mindestens 60 % der Normalarbeitszeit erbracht hatten, obwohl seitens des Dienstgebers der Monat Feber und März 1997 als Urlaubskonsumation verrechnet wurden.
5. Geben Sie bitte die genaue Zahl der von Ihnen angeführten Erkenntnisse des Obersten Gerichtshofes vom 7. Juli 1981 und 28. Juni 1995 an.“

Bei einem Gesprächstermin am 3. November 2005 mit der zur Berufung Beigetretenen wurde von ihr zu Protokoll gegeben, dass es betreffend Punkt 1. des obigen Fragensvorhaltes eine Sondervereinbarung betreffend zusätzliche Auszahlung von Überstunden gebe. Zu Punkt 2. gab sie an, dass es eine Vereinbarung per 1. 1. 1997 gebe, dass durch die Prämien alle zukünftigen Mehrarbeitsleistungen abgegolten sind, egal wann und wie sie geleistet wurden bzw werden. Außerdem legte die zur Berufung Beigetretene eine Aufstellung bezüglich des Zeitablaufes ihrer beruflichen Laufbahn ab 31. 12. 1993 bis einschließlich August 1995 vor. Mit Faxnachricht vom 12. Dezember 2005 legte die zur Berufung Beigetretene eine Vereinbarung vor, welche zwischen der Berufungswerberin und ihr am 1. April 1997 abgeschlossen wurde, und welche beinhaltet, dass ua mit der Gehaltsabrechnung März 1997 an gesetzlicher und freiwilliger Abfertigung aus dem beendeten Arbeitsverhältnis zu Frau i ein Betrag von ATS 1.200.000,00 verrechnet und der Nettobetrag an sie überwiesen werde. Die

Berufungswerberin (Bw) anerkenne ausdrücklich diesen Abfertigungsanspruch der Höhe nach. Im Hinblick auf die gesetzliche Fälligkeitsregelung würden die Vertragsteile vereinbaren, dass die Arbeitnehmerin den über drei Monatsbezüge hinausgehenden Betrag dieser Abfertigung auf das Konto des Dienstgebers rücküberweist und dass dieser Betrag entsprechend der gesetzlichen Fälligkeitsregelung in monatlichen Teilbeträgen überwiesen wird.

Mit Schreiben vom 2. November 2005 wurde die Arbeiterkammer Vorarlberg ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

„1. Im dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Rechtsauskunftsschreiben gehen Sie davon aus, dass die in den Monaten Jänner bis März 1997 von der BW1 an Frau i ausbezahlten Prämien in Höhe von jeweils € 2.264,89 für die Monate Jänner und Februar und € 1.976,39 im März als Entgeltbestandteil zu qualifizieren und in die Abfertigungsbemessungsgrundlage miteinzubeziehen sind. Laut Sachverhaltsdarstellungen im nunmehr laufenden Berufungsverfahren wurde ua eingewandt, dass es sich hiebei um Vergütungen für vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1996 geleistete Überstunden und somit um Nachzahlungen gehandelt habe. Bitte geben Sie unter Angabe der jeweiligen gesetzlichen Bestimmung bekannt, ob diesfalls derartige Nachzahlungen ebenfalls als Entgeltbestandteil zu qualifizieren und somit in die Abfertigungsbemessungsgrundlage miteinzubeziehen wären. Bitte führen Sie bei einer Änderung der Abfertigungsbemessungsgrundlage die diesbezügliche Berechnung für den gesetzlichen Abfertigungsanspruch an.

2. Wurde Ihnen die von Frau i ins Treffen geführte ab 1. Jänner 1997 getroffene Sondervereinbarung betreffend die von der BW1 ausbezahlten Vergütungen (Prämien) vorgelegt? Wenn ja, werden Sie ersucht, eine Kopie zu übermitteln.“

Im Schreiben vom 14. November 2005 gab die zuständige Sachbearbeiterin der Arbeiterkammer an, dass sich im Handakt keine schriftliche Unterlage hinsichtlich der getroffenen Sondervereinbarung über die von der Bw ausbezahlten Vergütungen (Prämien) befindet. Die Arbeiterkammer (AK) sei daher nicht in der Lage, eine entsprechende Kopie zur Verfügung zu stellen. Aus dem vorliegenden Handakt lasse sich auch nicht eindeutig feststellen, aus welchem Grund die Prämienvereinbarung erfolgte. Faktum sei, dass die ehemalige Angestellte regelmäßig und zum Teil in beträchtlichem Umfang Überstunden geleistet hat, wobei ab Juli 1996 eine Auszahlung der geleisteten Überstunden unterblieb, ohne dass sie in der Lage gewesen wäre, die geleisteten Überstunden im Wege des Zeitausgleiches zu konsumieren. Ob es dann im Hinblick auf das sehr große Überstundenguthaben schließlich zu einer Vereinbarung kam, das große Restguthaben in Form einer Prämie auf 3 Monate aufzuteilen, entziehe sich der Kenntnis der AK. Faktum sei,

dass die ehemalige Angestellte ab 1. Jänner 1997 während 3 Monate regelmäßig Prämien erhalten hat.

Gemäß § 23 Angestelltengesetz habe Frau i Anspruch auf eine Abfertigung von 12 Monatsentgelten, wobei § 23 Abs 1 Angestelltengesetz grundsätzlich auf das für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührende Entgelt abstellt. Beim Entgeltbegriff handle es sich um den allgemeinsten und umfassensten Ausdruck für die Lohnansprüche des Arbeitnehmers und seien lediglich Aufwandsentschädigungen aus dem Entgeltbegriff herausgenommen. Der Begriff des Entgeltes sei daher umfassend und sei ihm alles zuzuordnen, was dem Arbeitnehmer für die zur Verfügungstellung seiner Arbeitskraft im weitesten Sinne zukommt. In die Abfertigungsbemessungsgrundlage seien daher nicht nur das laufende Gehalt, sondern alle nur denkbaren Entgeltarten, Provisionen, Zulagen, Prämien einzubeziehen und zwar auch dann, wenn diese nicht in jedem Monat, sondern in größeren Zeitabschnitten zur Auszahlung gelangen. Auch das Entgelt für regelmäßig geleistete Überstunden sei in die Berechnungsgrundlage für die Abfertigung einzubeziehen. Wenn die Überstundenleistung stark schwankt, sei der Durchschnitt der letzten 12 Monate heranzuziehen. Frau i habe der AK bekannt gegeben, dass sie im Zeitraum Feber 1996 bis Jänner 1997 insgesamt 895,75 Überstunden geleistet hat, sodass sich eine durchschnittliche Überstundenleistung im Monat von 74,65 Überstunden ergibt, wobei davon nur ein geringer Teil im Wege des Zeitausgleiches wieder abgegolten werden konnte. Die Streichung der Ausbezahlung der Überstunden sei nach Erinnerung der Referentin auch einseitig durch den Arbeitgeber erfolgt, der grundsätzlich verpflichtet gewesen wäre, die regelmäßig geleisteten Überstunden zu bezahlen. Da regelmäßig geleistete Überstunden, die vom Arbeitgeber auch fortlaufend zu bezahlen gewesen wären, jedenfalls in die Berechnungsgrundlage einzubeziehen gewesen wären, wäre Berechnungsgrundlage für die Abfertigung jedenfalls keinesfalls nur das Grundentgelt von damals ATS 41.500,00 gewesen. Wie bereits ausgeführt, sei die Regelung der Abfertigung in § 23 Angestelltengesetz normiert, wobei es eine Fülle von Gerichtsentscheidungen hinsichtlich des Begriffes des Entgeltes bei der Abfertigung gibt. Sollten Frau i und ihr Arbeitgeber tatsächlich nachträglich übereingekommen sein, das Überstundenentgelt, welches der Arbeitgeber ungerechtfertigterweise zunächst vorenthalten hatte, in mehreren Monaten als Prämie zu bezahlen, gehe die AK davon aus, dass es sich auch hier letztlich nicht um eine Einmalzahlung handelt, sondern um die Abgeltung von regelmäßigem Entgelt.

Auch im Schreiben vom 14. Dezember 2005 führte die zuständige Sachbearbeiterin der AK aus, dass es, nachdem der ehemalige Arbeitgeber von Frau i mittlerweile bestätigt habe, dass die Prämie als Abgeltung von Überstunden aus dem Jahr 1996 zu qualifizieren ist, in diesem Fall für die AK vollkommen klar sei, dass die Prämie als Entgeltbestandteil zu qualifizieren und daher bei der Berechnung der Abfertigung gemäß § 23 Angestelltengesetz zu berücksichtigen

ist. Wie bereits im vorigen Schreiben ausgeführt, handle es sich bei der Ausbezahlung von Überstunden jedenfalls um Entgelt und handle es sich beim Entgeltbegriff eben um den allgemeinsten und umfassensten Ausdruck für die Lohnansprüche des Arbeitnehmers.

Mit Schreiben vom 10. November 2005 wurde der Vertreter der Bw ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

„Laut Stellungnahme des Lohnsteuerprüfers haben Sie angegeben, dass es sich bei den 1997 als steuerpflichtige Prämien ausbezahlten Bezugsteilen in Höhe von jeweils € 2.264,89 für die Monate Jänner und Februar und € 1.976,39 im März um Vergütungen für vom 1. Jänner bis 31. Dezember 1996 geleistete Überstunden von Frau i handelt.

In der beigelegten Berufungsschrift vom 27. August 1999 geben Sie hingegen an, dass es sich hiebei um ab 1. Jänner 1998 (richtigerweise wohl 1997) vereinbarte Prämienzahlungen, welche als Entgeltbestandteil zu qualifizieren und somit auch in die Abfertigungsbemessungsgrundlage einzubeziehen wären, handelt.

Nehmen Sie bitte zu diesen widersprüchlichen Aussagen Stellung und geben Sie – möglichst unter Vorlage von Nachweisen - bekannt, welcher Sachverhalt nunmehr der Wahrheit entspricht.

Es wird auch um Vorlage der von Ihnen angesprochenen ab 1. Jänner 1997 geltenden Vereinbarung zwecks Prämienzahlung an Frau i in den Monaten Jänner bis März 1997 gebeten.“

Mit Eingabe vom 30. November 2005 sandte der Vertreter der Bw Lohn- und Gehaltsabrechnungen für Jänner bis März 1997 samt Überweisungsprotokollen sowie ein Schreiben der AK vom 24. März 1998. Laut Telefonat vom 12. Dezember 2005 wurde nochmals vom Vertreter der Bw betont, dass die in den Monaten Jänner bis März bezahlten Prämien Überstunden beträfen, die im Jahre 1996 geleistet wurden. Es läge diesbezüglich auch eine schriftliche Vereinbarung vor. Mit Faxnachricht vom 12. Dezember 2005 sandte der Vertreter der Bw auch noch Gehaltsabrechnungen zum März 1997 (teilweise handschriftlich), welche laut seinen Angaben von Frau i zusammengestellt wurden.

Mit Schreiben vom 20. Jänner 2006 wurde das Finanzamt ersucht, unter Berücksichtigung sämtlicher neuer Eingaben (siehe Beilagen) zum vorliegenden Berufungsfall Stellung zu nehmen.

Laut Eingabe vom 16. Februar 2006 gab der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamtes an, dass im vorliegenden Berufungsfall einzig die Frage der steuerlich wirksamen Berechnung der gemäß § 67 Abs 3 und 6 EStG 1988 begünstigt zu versteuernden Teile der

Abfertigungszahlung strittig sei. Aus der Sicht des prüfenden Finanzamtes stelle sich die Situation folgendermaßen dar:

„a.) Frau i ist eine langjährige Mitarbeiterin von verschiedenen Steuerberatungskanzleien und seit vielen Jahren in führenden Positionen tätig. Es darf ihr daher sicher unterstellt werden, dass sie nicht nur zufällig gleich in den ersten Monaten des Jahres 1997 veranlasste, dass ein Teil der offenen Überstunden aus 1996 als laufender Bezug 1997 abgerechnet und ausbezahlt wurden. Für diesen Vorgriff bei der Abrechnung der offenen Überstunden und Urlaubszeiten konnte bis heute keine plausible Erklärung vorgelegt werden.

b.) Die Ermittlung der anteiligen Sonderzahlungen (2 x 10.375,-- ATS) anlässlich der gesamten Abrechnung aus Anlass des Austrittes erfolgte auf der Basis des laufenden Bezuges von 41.500,--. Mit dieser Ermittlung haben sowohl Arbeitgeber wie Arbeitnehmer selbst aufgezeigt, dass diese sogenannte „Prämie“ nichts mit dem laufenden Entgelt des Jahres 1997 gemein hat. Die anteiligen Sonderzahlungen wurden richtig mit 3/12 des laufenden Bezuges von 41.500,-- ATS ermittelt und abgerechnet.

c.) Im handschriftlichen Berechnungsblatt (wurde von der Prüferin zum Akt genommen und wird als Beilage 1 beigelegt) vom März 1997 (unterster Teil) wird die Berechnung dieser „fiktiven Prämie“ genau dargestellt. Der Stundensatz wird aus einem Bezug von 41.000,-- ATS und einem Stundenteiler von 173 Monatsstunden mit 237,-- ATS/je Stunde ermittelt. 394,5 Stunden aus dem Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1996 ergeben somit genau für drei Monate die „fiktive Prämie“ von jeweils 31.165,50 ATS je Monat. Der letzte Satz auf dem erwähnten Berechnungsblatt „ausbez. 1997 als stpfl. Bezug“ bestätigt ganz klar den bewussten Versuch, kurzfristig die Berechnungsgrundlage für die begünstigten Abfertigungszahlungen ganz wesentlich zu erhöhen.

d.) Ebenfalls in diesem erwähnten Berechnungsblatt vom März 1997 wird für die Berechnung der freiwilligen Abfertigung das durchschnittliche Einkommen der letzten 12 Monate ermittelt. Aus dieser Berechnung ist ersichtlich, dass der Durchschnittsbezug tatsächlich lediglich um ca. 41.000,-- ATS lag und auch für diese Berechnung mit dieser „fiktiven Prämie“ versucht wurde eine ganz beträchtliche Verschiebung zu Gunsten des steuerlich begünstigten Teiles der Abfertigungszahlung zu erreichen.

e.) Eine plausible und nachvollziehbare Erklärung bzw. Begründung für das Vorliegen einer tatsächlichen Prämienzahlung wurde bisher nicht vorgelegt. Es stellt sich zudem die Frage, mit welcher Begründung für Februar und März eine Prämie bezahlt werden hätte sollen, wenn gleichzeitig für diese Zeiträume anstelle der laufenden Entlohnung zweimal 160 Stunden Urlaub aus Vorjahren (siehe dazu Aufstellung Gehaltsabrechnung März 1997) konsumiert wurde.

f.) Im Zuge der Berufungserledigung durch das Finanzamt hat die Prüferin eine Stellungnahme (Beilage 2) abgegeben. In dieser führt die Prüferin aus, dass der Arbeitgeber anlässlich der Prüfung bestätigt habe, dass es sich bei den strittigen Beträgen von 3 x 31.165,50 ATS tatsächlich um die Abgeltung von Überstunden aus dem Jahre 1996 gehandelt habe. Sie hält in ihrer Stellungnahme zudem fest, dass es sich deshalb richtigerweise nicht um einen laufenden Bezug im Jahre 1997 gehandelt hat, sondern um eine nachträgliche Zahlung für einen abgelaufenen Zeitraum, der gemäß § 67 Abs 8 EStG 1988 zu versteuern war. Diese nachträgliche Zahlung (somit nicht Prämie) konnte somit nicht für die Ermittlung des laufenden Entgeltes 1997 als Berechnungsgrundlage für den begünstigten Teil der Abfertigungszahlung herangezogen werden. Diesen Ausführungen und dieser abgabenrechtlichen Würdigung ist das Finanzamt in der Berufungsvorenscheidung gefolgt. Auch nach Durchsicht der übermittelten Stellungnahmen der Arbeiterkammer und der Berufungsführer kann keine andere rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes erfolgen.“

Das Finanzamt ersuche daher, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 8.500 S übersteigen, 6 %, wenn der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen) erhält. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs 2 höchstens 23.000 S beträgt. Der Freibetrag von 8.500 S und die Freigrenze von 23.000 S sind bei Bezügen gemäß Abs. 3 bis 8 und Abs 10 nicht zu berücksichtigen.

Nach Abs 3 dieser Gesetzesbestimmungen wird die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Abs 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen nach dieser Bestimmung. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- Gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,

- Aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung

zu leisten ist.

Nach Abs 6 dieser gesetzlichen Bestimmung sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen), 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 d. lfd. Bezüge der letzten 12 Monate
5 Jahren	3/12 d. lfd. Bezüge der letzten 12 Monate
10 Jahren	4/12 d. lfd. Bezüge der letzten 12 Monate
15 Jahren	6/12 d. lfd. Bezüge der letzten 12 Monate
20 Jahren	9/12 d. lfd. Bezüge der letzten 12 Monate
25 Jahren	12/12 d. lfd. 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 sonstige Bezüge wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif der Besteuerung zu unterziehen; hiebei ist ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen.

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob die in den Monaten Jänner bis März 1997 ausbezahlten Prämien, welche laut Prüferin und Vertreter der ehemaligen Arbeitgeberin für im Jahre 1996 geleistete Überstunden ausbezahlt wurden, in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abfertigung einzubeziehen sind oder nicht.

Unstrittig ist und war somit für die Abgabenbehörde erster Instanz, dass es sich bei den bezahlten „Prämien“ um Vergütungen für im Jahre 1996 geleistete Überstunden handelte.

Aus den Schriftsätzen der Arbeiterkammer Vorarlberg vom 14. November und 14. Dezember 2005 geht mehrmals klar und eindeutig hervor, dass es sich beim Entgeltbegriff um den allgemeinsten und umfassendsten Ausdruck für Lohnansprüche des Arbeitnehmers handelt und lediglich Aufwandsentschädigungen aus dem Entgeltbegriff herausgenommen seien. Der Begriff des Entgeltes sei daher umfassend und es sei ihm alles zuzuordnen, was dem Arbeitnehmer für die Verfügungstellung seiner Arbeitskraft im weitesten Sinne zukommt. In die Abfertigungsbemessungsgrundlage seien daher nicht nur das laufende Gehalt, sondern alle nur denkbaren Entgeltarten, Provisionen, Zulagen, Prämien einzubeziehen und zwar auch dann, wenn diese nicht in jedem Monat, sondern in größeren Zeitabschnitten zur Auszahlung gelangen. Auch das Entgelt für regelmäßig geleistete Überstunden sei in die Berechnungsgrundlage für die Abfertigung einzubeziehen. Wenn die Überstundenleistung stark schwankt, sei der Durchschnitt der letzten 12 Monate heranzuziehen. Weiters bestätigt die Arbeiterkammer Vorarlberg in ihren Schriftsätzen, dass es auch im Falle, dass die Prämien als Abgeltung von Überstunden aus dem Jahr 1996 zu qualifizieren ist, vollkommen klar sei, dass die Prämie als Entgeltbestandteil zu bewerten und daher bei der Berechnung der Abfertigung gemäß § 23 Angestelltengesetz zu berücksichtigen ist.

Damit ist aber das Schicksal der Berufung schon entschieden. Nachdem die ehemalige Arbeitgeberin der zur Berufung Beigetretenen die in Rede stehenden Prämien als Abgeltung für im Jahre 1996 geleistete Überstunden bezahlte und dies auch vom Finanzamt und dem Vertreter der ehemaligen Arbeitgeberin bestätigt wurde, waren diese Zahlungen in die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Abfertigung einzubeziehen und war der Berufung somit Folge zu leisten.

Wie das Finanzamt in seiner Stellungnahme nämlich selbst angibt, handelt es sich bei der Argumentation, Frau i habe nicht nur zufällig gleich in den ersten Monaten des Jahres 1997 veranlasst, dass ein Teil der offenen Überstunden aus 1996 als laufender Bezug 1997 abgerechnet und ausbezahlt wurde, um eine Unterstellung. Die vom Finanzamt als Vorgriff bezeichnete Abrechnung offener Überstunden steht dem bereits von der Arbeiterkammer Vorarlberg und der zur Berufung Beigetretenen geäußerten Sachverhalt, dass nämlich im Jahre 1996 geleistete Überstunden von der damaligen Arbeitgeberin ohne Begründung nicht

mehr bezahlt wurden, gegenüber. Dazu ist noch zu ergänzen, dass die Feststellung eines abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltes in erster Linie Aufgabe der Abgabenbehörde ist. Lässt sich zB trotz Erfüllung der im § 119 BA0 verankerten Pflichten ein von der Abgabenbehörde vermuteter abgabenrechtlich relevanter Sachverhalt nicht erweisen, so kann bei der Abgabenfestsetzung auch nicht davon ausgegangen werden, dass ein solcher Sachverhalt als erwiesen anzunehmen ist (VwGH 20. 10. 1999, 94/13/0027). Wenn nunmehr dass Finanzamt eine Rechtsansicht vertritt bzw Zweifel an einem behaupteten Sachverhalt hat, ist es seine Aufgabe als Partei des Verfahrens, den dieser zugrunde liegenden Sachverhalt durch entsprechende (erforderlichenfalls auch durch weitergehende Erhebungen gewonnene) Ermittlungs- und Beweisergebnisse zu untermauern.

Auch die unter Punkt b angeführte Argumentation, die Ermittlung der anteiligen Sonderzahlungen sei auf Basis des laufenden Bezuges von ATS 41.500,-- erfolgt, vermag daher nicht den an die zur Berufung Beigetretenen ausbezahlten Prämien, welche unstrittig für bereits im Jahre 1996 ausbezahlte Überstunden geleistet wurden, den Entgeltcharakter und somit den Einbezug in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abfertigung zu nehmen.

Die unter Punkt c dargestellte Vorgangsweise lässt auch klar erkennen, dass es sich bei den vom Finanzamt dargestellten „fiktiven“ Prämien um Abgeltungen für im Jahre 1996 geleistete Überstunden handelte. Auch zu beachten ist, dass Überstunden, welche regelmäßig zum Grundgehalt ausbezahlt worden wären, ebenfalls in die Bemessungsgrundlage für die Abfertigung miteinzubeziehen gewesen wären. Bei schwankender Höhe wäre laut Auskunft der Arbeiterkammer Vorarlberg eine Durchschnittsbetrachtung vorzunehmen gewesen. Einen bewusster Versuch, kurzfristig die Berechnungsgrundlage für die begünstigten Abfertigungszahlungen ganz wesentlich zu erhöhen, kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz in der dargestellten Vorgangsweise daher nicht erblicken, zumal sich auch laut mehrmaliger telefonischer Aussagen beider ehemaliger Vertragsteile, das Verhältnis zwischen der ehemaligen Arbeitgeberin und Frau i seit Kanzleiübergabe an die BW1 nicht gerade „freundschaftlich“ gestaltete. Dies lässt auch die Vorgangsweise der unbegründeten Nichtauszahlung von geleisteten Überstunden in einem anderen Licht erscheinen.

Auch die unter Punkt d ausgeführte Argumentation lässt sich nicht erhärten, zumal es sich bei dem immer wieder erwähnten Berechnungsblatt auch um jenes handelt, welches von der zur Berufung Beigetretenen selbst beschrieben wurde und daraus klar hervorgeht, dass es sich dabei ua um eine Berechnung der noch ausstehenden und nicht abgerechneten Überstunden handelt.

Die plausible und nachvollziehbare Erklärung liegt insoweit vor, als unter Anbetracht der Tatsache, dass sich die ehemalige Arbeitgeberin von Frau i trennen und einen möglichen arbeitsrechtlichen Prozess (Einklagung der nicht ausbezahlten Überstunden) verhindern wollte und daher die in Rede stehenden Zahlungen in den letzten Monaten ihrer Tätigkeit zur Auszahlung kamen. Die ausbezahlten monatlichen Beträge stellen somit keine Prämien dar, welche unbegründet bzw zur kurzfristigen Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Abfertigungszahlung ausbezahlt wurden.

Die unter Punkt f genannte Stellungnahme der Prüferin sowie die Ausführungen des Finanzamtes in seiner Berufungsvorentscheidung wurden selbstverständlich vom Unabhängigen Finanzsenat zur Kenntnis genommen und in seinen Entscheidungsfindungsprozess miteinbezogen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 25. Juli 2006