

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 15. April 1997 der Bw., vertreten durch Eidos Deloitte Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1010 Wien, Friedrichstraße 10, der Dr.K.L., in L, vertreten durch GMC - Unitreu Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 1040 Wien, Schwindgasse 7, beigetreten ist (§ 257 BAO), gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften (nunmehr: Finanzamt für den 23. Bezirk) in Wien vom 14. März 1997 ua. betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für den Zeitraum vom 1. Jänner 1992 bis 31. März 1994 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert:

	laut Bescheid		laut Berufungsentscheidung	
	ATS	€	ATS	€
Lohnsteuer- Abfuhrdifferenzen (Gutschrift)	1.630.475,00	118.491,24	1.630.475	118.491,24
Lohnsteuer- Fehlberechnungen	729.787,00	53.035,69	1.108.293,00	80.542,79

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichts-

hof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 2.12.1994 hat die Hauptversammlung der T-AG (in der Folge:

T-AG) die Umwandlung gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) beschlossen. Die Bw. ist daher Rechtsnachfolgerin der T-AG.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung bei der T-AG über den spruchgegenständlichen Zeitraum traf das Prüfungsorgan ua. Herrn Dr.K.L. (in der Folge: Arbeitnehmer) betreffend folgende Feststellungen: dem Arbeitnehmer sei ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug auch zur Privatnutzung zur Verfügung gestanden. Der darin gelegene Vorteil aus dem Dienstverhältnis sei jedoch nicht versteuert worden. Anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses per 31.3.1994 habe der Arbeitnehmer einen Betrag in Höhe von S 2.300.000,00 ausbezahlt erhalten (Versteuerung: als freiwillige Abfertigung zur Gänze mit 6%). Von diesem Betrag könnten nur 6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate als freiwillige Abfertigung anerkannt werden. Der Restbetrag sei auf Grund des Schriftverkehrs und der Umstände des Ausscheidens aus der Firma als Kündigungsentschädigung zu behandeln und mit dem Belastungsprozentsatz zu versteuern.

Diesen Feststellungen liegt der Aktenlage zufolge folgender Sachverhalt zu Grunde: die T-AG hat den Arbeitnehmer mit Wirkung vom 1.4.1992 auf die Dauer von drei Jahren, sohin bis zum 31.3.1995, zum Mitglied des Vorstandes bestellt und für die Dauer der Bestellung mit dem Arbeitnehmer einen Dienstvertrag abgeschlossen. Dieser Dienstvertrag enthält - in dem hier maßgeblichen Zusammenhang – folgende Vereinbarungen (auszugsweise):

1. Aufgrund des Beschlusses des Aufsichtsrates der Gesellschaft wurden Sie ab 1.4.1992 auf die Dauer von 3 Jahren, d.i. bis zum 31.3.1995, zum Mitglied des Vorstandes mit dem Titel "Direktor" bestellt.

...

4. Für Ihre gesamte im Punkt 2. umschriebene Tätigkeit erhalten Sie ab 1.4.1992 a) einen festen Gehaltsbezug von S 2.240.000,00 (Schilling zweimillionenzweihundertvierzigtausend) brutto jährlich, zahlbar in vierzehn Teilbeträgen von S 160.000,00, 12 Bezüge monatlich im nachhinein, den 13. Bezug mit der Maizahlung und den 14. Bezug mit der Novemberzahlung eines jeden Jahres. ...

...

6. ... Für Dienstfahrten und Dienstreisen sowie für Repräsentationsfahrten stellt die Gesellschaft einen Kraftwagen in der Klasse eines BMW 525 Allrad bei. Diesen Dienstwagen können Sie in angemessener Weise auch für Privatfahrten nutzen, wobei die Betriebskosten von der Gesellschaft getragen werden. Die steuerliche Hinzurechnung des Sachbezugswertes erfolgt entsprechend den gesetzlichen Vorschriften. Die hiefür anfallenden Steuern werden von Ihnen getragen. ...

...

11. Nach Beendigung des Dienstverhältnisses gebührt Ihnen eine Abfertigung in dem sich nach den Bestimmungen des Angestelltengesetzes errechnenden Ausmaß. Der Berechnung des Abfertigungsanspruches ist der letzte Gehaltbezug gem. Punkt 4. lit. a) und der Durchschnitt der in den letzten drei Jahren ausgezahlten Tantiemen gemäß Punkt 4. lit. b) zugrunde zu legen.

Wird das Dienstverhältnis durch den Tod gelöst, erhalten Ihre im Sinne des § 23 (6) Ang. Ges. anspruchsberechtigten Hinterbliebenen die Hälfte der oben angegebenen Abfertigung.

Ein Anspruch auf Abfertigung besteht nicht, wenn Sie das Vorstandsmandat ungerechtfertigt niederlegen, ohne wichtigen Grund vorzeitig austreten bzw. Sie ohne wichtigen Grund eine Ihnen angebotene Erneuerung Ihrer Bestellung ablehnen, ausgenommen, wenn Sie in der vorgesehenen Funktionsperiode das 65. Lebensjahr vollenden würden, oder das Dienstverhältnis aus Ihrem Verschulden wegen grober Pflichtverletzung im Sinne des § 75 (4) Aktiengesetz, bzw. aus einem groben Verschulden, das nach § 27 Angestelltengesetz Ihre Entlassung rechtfertigen würde, gelöst bzw. nicht verlängert wird.

...

Im Akt befindet sich weiters eine Vereinbarung vom 9.2.1994, abgeschlossenen zwischen den Mitgliedern des Aufsichtsrates der T-AG und den Mitgliedern des Aufsichtsrates der CT-AG einerseits und dem Arbeitnehmer andererseits. Punkt 3) dieser Vereinbarung lautet wie folgt:

Unabhängig davon, ob der Dienstvertrag erst im März 1995 oder schon früher beendet wird, steht Herrn ... [Arbeitnehmer] eine freiwillige Abfertigung in der Höhe von 6/12 des Jahresbezuges (inklusive der gesetzlichen beziehungsweise dienstvertraglichen Abfertigung) zu.

Im Zusammenhang mit der Beendigung der Vorstandstätigkeit bzw. des Dienstverhältnisses des Arbeitnehmers befindet sich folgendes Schreiben im Akt (Schreiben des Vorsitzenden des Aufsichtsrates der T-AG Dr.F.E. an Herrn Rechtsanwalt Dr.KL.V. vom 30.3.1994; auszugsweise):

1. Herr ... [Arbeitnehmer] hat mit Erklärung vom heutigen Tag sein Vorstandsmandat bei der ... [T-AG] mit sofortiger Wirkung zurückgelegt. ...
 2. Alle dienstvertraglichen Vereinbarungen, namentlich der Vorstandsvertrag des Herrn ... [Arbeitnehmers] sind mit Wirkung vom heutigen Tag einvernehmlich aufgelöst worden. Zum Ausgleich aller dienstrechtlichen Ansprüche des Herrn ... [Arbeitnehmers] (Sachbezüge und Barbezüge aus welchem Titel immer) erhält Herr ... [Arbeitnehmer] mit Valuta 31.3.1994 einen Barbetrag von brutto S 2.300.000,00 (die genaue Berechnung des Nettobetrages wird unsererseits unverzüglich vorgenommen).

...

4. Das Dienstfahrzeug, welches Herr ... [Arbeitnehmer] derzeit benutzt, Type Mercedes 300, Kennzeichen XXX, wird dieser bis längstens 15.4.1994 an die ... [T-AG] zurückstellen.

5. Die Entfertigungsvereinbarung im vorstehenden Sinn beinhaltet einen von Herrn ... [Arbeitnehmer] gewährten Nachlaß von brutto S 800.000,00 auf die in Ihrem letzten Schreiben an mich gebotene Vergleichssumme von S 3.100.000,00 sowie einen Nachlaß von brutto S 160.500,00 für den nicht ausbezahlten Bezug März 1994. Wir haben vereinbart, daß diese Summe von brutto S 960.500,00 mit allfälligen Ansprüchen verrechnet werden würde, welche der ... [T-AG] gegenüber Herrn ... [Arbeitnehmer] aus

dessen Vorstandshaftung bzw. Gründergenossenschaft bis zum heutigen Tag zustehen könnten. In allfälligen Rechtsstreitigkeiten gegen Dritte, welche für diese Haftung ergebniswirksam werden könnte, wird die Gesellschaft Herrn ... [Arbeitnehmer] den Streit verkünden.

Das Finanzamt ist den Feststellungen des Prüfungsorgans gefolgt und hat in dem in weiterer Folge erlassenen Bescheid den (halben) Sachbezug nachversteuert (Lohnsteuer: S 42.000,00) und hinsichtlich des Betrages von S 2.300.000,00 einen Betrag in Höhe von S 994.236,00 als freiwillige Abfertigung akzeptiert und den Restbetrag in Höhe von S 1.305.764,00 als Kündigungsentschädigung mit dem Belastungsprozentsatz (38,07%) nachversteuert (Lohnsteuer: S 497.104,00).

Den Feststellungen des Finanzamtes ist die Bw. in der Berufung wie folgt entgegen getreten:

Zum Pkw-Sachbezug: dem Arbeitnehmer sei zwar im Vorstandsvertrag die Privatnutzung des firmeneigenen Pkws eingeräumt gewesen, davon habe er allerdings keinen Gebrauch gemacht. Den ihm zur Verfügung gestellten Pkw habe der Arbeitnehmer ausschließlich für dienstliche Zwecke verwendet. Darüber sei vom Arbeitnehmer ein Fahrtenbuch geführt worden, welches bei der Bw. aufliege. Dazu komme noch, dass der Firmen-Pkw über Nacht im Firmenareal der T-AG (und zwar in der Garage) abgestellt gewesen sei. Der Verzicht auf eine Privatnutzung des Firmen-Pkws hänge damit zusammen, dass der Arbeitnehmer neben seiner (damaligen) Funktion als Vorstand der T-AG auch Repräsentant einer ausländischen Gesellschaft gewesen sei und von dort einen Pkw für Privatfahrten zur Verfügung gestellt bekommen habe. Zum Nachweis dieses Vorbringen hat die Bw. den Lohnbuchhalter der T-AG als Auskunftsperson genannt, da dieser – ihrem Vorbringen zufolge – in der Lage sein müsste, das Fahrtenbuch vorzulegen und so den Nachweis zu erbringen, dass der Arbeitnehmer den Firmen-Pkw ausschließlich beruflich verwendet habe. Mangels irgendeiner Privatnutzung werde daher beantragt, keinen Sachbezug anzusetzen.

Zur Besteuerung der freiwilligen Abfertigung: der Arbeitnehmer sei im Einvernehmen mit der T-AG vorzeitig aus dem Vorstand ausgeschieden. Es sei beabsichtigt gewesen, mit der Zurücklegung des Vorstandsmandates auch die dienstrechtlichen Ansprüche abzugelten, und zwar in Form eines Einmalbetrages. Über dessen Höhe hätten unterschiedliche Auffassungen bestanden. Der Arbeitnehmer hätte ursprünglich einen Betrag von rund 3,5 Mio S wollen, doch konnte eine Einigung auf Basis von 2,3 Mio S erzielt werden. Übereinstimmung habe jedoch darüber bestanden, dass dieser Einmalbetrag in Form einer "freiwilligen Abfertigung" gewährt werden sollte. Die vom Finanzamt vorgenommene Aufspaltung des Gesamtbetrages in eine (steuerbegünstigte) "freiwillige Abfertigung" und eine Kündigungsentschädigung sei nicht gerechtfertigt, um so mehr, als dem angefochtenen Bescheid eine Begründung für das "warum" der Aufteilung nicht zu entnehmen sei. § 67 Abs. 6 EStG 1988 erstrecke sich (nur) auf solche Bezüge, die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses in einem ursächlichen Zusammenhang stehen und aus diesem Grund anfallen. Das sei bei der an den Arbeitnehmer ausbezahlten freiwilligen Abfertigung der Fall.

In weiterer Folge hat die Bw. dem Finanzamt ein Schreiben vom 1. August 1995 des Herrn Dr.F.E. (vormals Vorsitzender des Aufsichtsrates der T-AG) vorgelegt, in dem die Gründe für die Gewährung einer freiwilligen Abfertigung wie folgt dargelegt werden:

Zum Ausscheiden des ... [Arbeitnehmers] aus der ... [T-AG] per 31.3.1993 [Anmerkung: gemeint wohl 31.3.1994] und der ihm aus diesem Anlaß und in diesem Zusammenhang gewährten Abfindung berichte ich im Einvernehmen mit der ... [Bw.] als Rechtsnachfolgerin der ... [T-AG] folgendes:

1. Bereits die Vorgespräche mit Herrn ... [Arbeitnehmer] bzw. seinem Rechtsvertreter haben klar zutage gefördert, daß der ihm anlässlich seines Ausscheidens gewährte Betrag eine freiwillige Abfertigung sein sollte. Ein anderer Rechtsgrund für diese Zahlung wäre aus unserer Sicht – vorbehaltlich des Ergebnisses eines möglicherweise langwierigen Rechtsstreites – nicht zum Tragen gekommen, zumal ... [Arbeitnehmer] Handlungen gesetzt hat, die eine einseitige Beendigung des Dienstverhältnisses durch die ... [T-AG] für möglich hätten erscheinen lassen. Um ihm seine weiteren Möglichkeiten nicht zu verbauen, wurde der Weg einer einvernehmlichen Auflösung in Verbindung mit der Gewährung einer freiwilligen Abfertigung gewählt. Ich halte fest, daß ... [Arbeitnehmer] meiner Rechtsbeurteilung nach keine Chancen gehabt hätte, seine Bezüge für die Restlaufzeit gerichtlich durchzusetzen. Ein solcher Schritt wurde von ihm bis dato auch nicht gesetzt. Der Abfindungsbetrag wurde somit von der ... [T-AG] freiwillig gewährt. Er ist seinem Wesen nach eine freiwillige Abfertigung und nicht eine (pauschale) Entschädigung für seine Vorstandsbezüge während der restlichen Laufzeit seines Anstellungsverhältnisses. ...

Der Arbeitnehmer ist dieser Berufung beigetreten (§ 257 BAO).

Den Ausführungen in der Berufung ist das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung wie folgt entgegen getreten: Zum Pkw-Sachbezug: Dem Arbeitnehmer sei ein Firmenfahrzeug auch für Privatfahrten zur Verfügung gestanden und vom Arbeitnehmer auch tatsächlich privat genutzt worden. Dafür sei kein Sachbezug zum Ansatz gebracht worden, so dass die Nachholung einer entsprechenden Sachbezugsbewertung im Zuge der Lohnsteuerprüfung berechtigt gewesen sei und auf Grund folgender Umstände auch weiter aufrecht erhalten werde: im Dienstvertrag sei dem Arbeitnehmer die Privatnutzung eingeräumt worden; falls die Bw. den weiteren Instanzenweg beschreite, werde sie unter Berücksichtigung des Umstandes, dass einer Berufungsvorentscheidung Vorhaltecharakter zukommt eingeladen, das in Rede stehende Fahrtenbuch, die jährlichen Gutachtensbestätigungen gemäß § 57 a Abs. 4 KFG und die entsprechenden Servicerechnungen vorzulegen, um der Abgabenbehörde zumindest einen Überblick über die Gesamtkilometerleistung, die mit diesem Pkw zurückgelegt worden ist, zu verschaffen; wie aus einem zum Akt genommenen Schriftverkehr (Brief vom 30.3.1994 des Vorsitzenden des Aufsichtsrates der T-AG Dr.F.E. an Herrn Rechtsanwalt Dr.KL.V.) hervorgehe, sei dem Arbeitnehmer, obwohl er per 30.3.1994 sein Vorstandsmandat in der T-AG mit sofortiger Wirkung zurückgelegt habe, für die Zurückstellung des Mercedes 300 noch eine Frist bis zum 15.4.1994 eingeräumt worden; welchen Sinn ergäbe eine Terminisierung zur Fahrzeugrückstellung bis zum 15.4.1994, wenn das Firmenfahrzeug – wie in der Berufung behauptet werde – in der Firmengarage abgestellt werde (täglich, immer?). Dem Umstand, dass dem Arbeitnehmer auch noch aus einer anderen Tätigkeit ein Pkw zur Verfügung stehe, sei bereits durch Ansatz des halben Sachbezugswertes Rechnung getragen worden.

Hinsichtlich des Barbetrages in Höhe von S 2.300.000,00, den der Arbeitnehmer anlässlich seines Ausscheidens aus der T-AG erhalten hat, ist das Finanzamt insbesondere unter Berücksichtigung des Inhaltes des oa. Schreibens des Vorsitzenden des Aufsichtsrates der T-AG Dr.F.E. an Herrn Rechtsanwalt Dr.KL.V. vom 30.3.1994 zu dem Ergebnis gelangt, dass es sich bei diesem Betrag zur Gänze um eine Vergleichszahlung handle, die gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 mit dem Belastungsprozentsatz zu versteuern sei und hat daher die Bw. hinsichtlich eines weiteren Betrages in Höhe von S 378.506,00 zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen und den Gesamtbetrag auch in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen.

Diesen Ausführungen tritt die Bw. im Vorlageantrag wie folgt entgegen: Zum Sachbezug-Pkw: Das Fahrtenbuch sei nicht mehr greifbar, allerdings habe der Lohnsteuerprüfer darin Einsicht genommen. Auch die Gutachtensbestätigungen gemäß § 57 a Abs. 4 KFG und die Servicerechnungen seien nicht mehr greifbar. Allerdings seien aus diesen Unterlagen weiterführende Aspekte ohnehin nicht zu erwarten, da die Höhe einer Jahreskilometerleistung nichts über die (betriebliche oder private) Veranlassung der einzelnen Fahrten aussage. Es sei richtig, dass dem Arbeitnehmer eine Nachfrist bis zum 15.4.1994 für die Rückgabe des Firmenfahrzeuges eingeräumt worden sei. Nicht erkennbar sei jedoch, welche Rückschlüsse auf eine mögliche Privatnutzung daraus abzuleiten seien. Dieses Entgegenkommen besage lediglich, dass die T-AG damals das Firmenfahrzeug nicht dringend benötigt habe. Dem Arbeitnehmer sei – wie bereits ausgeführt – auch ein Firmenfahrzeug einer ausländischen Gesellschaft für Privatzwecke zur Verfügung gestanden, so dass der Arbeitnehmer kein Interesse gehabt habe, das Firmenfahrzeug der T-AG ebenfalls vor seinem Haus abzustellen (und ihn dadurch der Gefahr einer Beschädigung, des Diebstahles usgl auszusetzen). Vielmehr habe der Arbeitnehmer das Firmenfahrzeug zumindest großteils über Nacht im Firmengelände abgestellt gehabt.

Zur Besteuerung der freiwilligen Abfertigung verweist die Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juli 1995, ZI. 92/15/0104, und führt aus, dass der Charakter des Überweisungsbetrages von S 2.300.000,00 als Vergleichszahlung nicht in Zweifel gezogen werde, dieser Betrag jedoch zur Gänze (oder zumindest großteils) aus einer steuerbegünstigten freiwilligen Abfertigung bestehe. Für diese Auffassung führt die Bw. folgende Argumente ins Treffen: Die T-AG habe ihren Betrieb mit Notariatsakt vom 11.12.1993 in die CT-AG eingebbracht. Eine Überprüfung der Gestion der T-AG aus Anlaß der Betriebsübernahme durch die CT-AG habe eine Reihe von Fragen aufgeworfen, die Zweifel an der Qualität der Vorstandstätigkeit des Arbeitnehmers aufkommen lassen hätten. Der Arbeitnehmer hätte diese Zweifel nicht zur Gänze entkräften können. Daher wäre der T-AG die Möglichkeit einer vorzeitigen Abberufung aus wichtigem Grund (§ 75 Abs. 4 AktG 1965) offengestanden. Allerdings hätte ein solcher Schritt zwangsläufig zu einer gerichtlichen Auseinandersetzung geführt, woran jedoch keiner Seite wirklich gelegen gewesen sei. Vor

diesem Hintergrund sei der später abgeschlossene Vergleich zu sehen, der die Grundlage für die Auszahlung des Einmalbetrages von S 2.300.000,00 gewesen sei. Die Entwicklung dieses Einmalbetrages sei heute im Detail nicht mehr nachvollziehbar. Fest stehe nur, dass der Arbeitnehmer zuletzt S 2.300.000,00 verlangt (und somit der T-AG einen Nachlass von S 800.000,00 gewährt) habe. Darüber hinaus sei dem Arbeitnehmer der Märzbezug nicht mehr ausbezahlt worden, so dass der Arbeitnehmer insgesamt auf S 960.500,00 verzichtet habe.

Mit Bescheid (Berufungsentscheidung) vom 14. Dezember 1999, GZ. RV/393-16/13/99, hat die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die Berufung als unbegründet abgewiesen und den angefochtenen Bescheid im Sinne der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes abgeändert (Versteuerung des Gesamtbetrages mit dem Belastungsprozentsatz und Einbeziehung dieses Betrages in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Diesen Bescheid (Berufungsentscheidung) hat die Finanzlandesdirektion nur gegenüber der Bw., nicht jedoch auch gegenüber dem der Berufung beigetretenen Arbeitnehmer erlassen.

In weiterer Folge haben sowohl die Bw. als auch der Arbeitnehmer eine Beschwerde gemäß Art. 131 B-VG beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Mit Erkenntnis vom 29. Oktober 2003, Zl. 2000/13/0028, hat der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde des Arbeitnehmers mangels Beschwerdelegitimation gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückgewiesen, den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion in seinem Abspruch über die Lohnsteuer wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben und hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Dabei ist der Verwaltungsgerichtshof folgender Rechtsauffassung gefolgt: Durch den Beitritt zur Berufung habe der Arbeitnehmer alle Rechte eines Beitretenen gemäß § 257 BAO erworben. Da der angefochtene Bescheid dessen ungeachtet nicht an den Arbeitnehmer ergangen sei, konnte der Arbeitnehmer durch diesen Bescheid von vornherein in keinen Rechten verletzt werden, sodass die Beschwerde des Arbeitnehmers mangels Beschwerdelegitimation gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen war. Weiters führt der Verwaltungsgerichtshof aus:

Ist der Arbeitnehmer einer Berufung des Arbeitgebers beigetreten und wurde der Berufungsbeitritt nicht als unzulässig zurückgewiesen, so ist die über die Berufung ergehende Erledigung vor dem Hintergrund des § 290 BAO, wonach im Berufungsverfahren nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden können, dem Berufungswerber und dem Beigetretenen gegenüber einheitlich zu erlassen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. Juli 2003, 2000/13/0198). In Verkennung dieser Rechtslage hat die belangte Behörde eine Berufungserledigung nur gegenüber der Erstbeschwerdeführerin erlassen. Solcherart erweist sich der angefochtene Bescheid in seinem Abspruch über die Lohnsteuer als inhaltlich rechtswidrig und war daher auf Grund der von der Erstbeschwerdeführerin erhobenen Beschwerde insoweit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Im Abspruch über Lohnsteuer gilt die Berufung daher wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Ansatz des halben Sachbezugswertes für die Privatnutzung des Firmenfahrzeuges

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen.

Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchs-ortes anzusetzen (Abs. 2 leg. cit.). Dieser Betrag ist jeweils in Bezug auf die betroffene Besteuerungsperiode zu ermitteln, wie dies durch die Bewertung der Sachbezüge regelmäßig in Verordnungsform geschieht.

§ 4 Abs. 1 und Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl 1992/642 (in der Folge: Sachbezugs-VO), führt unter dem Titel "Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges" aus:

§ 4. (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlaßte Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 7.000 S monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 3.500 S monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Im gegenständlichen Fall ist zu beurteilen, ob eine private Nutzung des Firmenfahrzeuges, zu der der Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstvertrages berechtigt war, auch tatsächlich erfolgt ist. Da der Ansatz des halben Sachbezugswertes auch die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag erhöht hat (§ 41 Abs. 3 und 4 FLAG), war die von der Finanzlandesdirektion im Bescheid (Berufungsentscheidung) vom 14. Dezember 1999, GZ. RV/393-16/13/99, diesbezüglich getroffene Beweiswürdigung auch Gegenstand des oa. Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof zur Zl. 2000/13/0028. Im Erkenntnis vom 29. Oktober 2003 ist der Verwaltungsgerichtshof im Ergebnis der Beweiswürdigung der Finanzlandesdirektion gefolgt, und zwar mit folgender Begründung (Anmerkung: wenn in weiterer Folge von Beschwerdeführern die Rede ist, so sind damit die Bw. und der Arbeitnehmer gemeint; mit Erstbeschwerdeführerin ist die Bw. und mit Zweitbeschwerdeführer der Arbeitnehmer gemeint):

Die Beschwerdeführer haben das Vorliegen einer Privatnutzung des Firmenfahrzeuges im Verwaltungsverfahren bestritten und zunächst behauptet, das Fahrzeug sei über Nacht auf dem Firmengelände abgestellt gewesen. Im Verlauf des Verwaltungsverfahrens wurde diese Darstellung jedoch dahingehend relativiert, als nur mehr davon die Rede war, der Pkw sei 'zumindest großteils' am Firmengelände verblieben. Zum Vorhalt des Finanzamtes, welchen Sinn es mache, sich für die Zurückstellung des Fahrzeuges nach Beendigung der Tätigkeit eine Frist auszubedingen, wenn das Fahrzeug ausschließlich betrieblich benutzt und ansonsten am Firmengelände geparkt gewesen sei, haben die

Beschwerdeführer nur erklärt, das Unternehmen habe das Fahrzeug damals nicht benötigt. Solcherart haben die Beschwerdeführer selbst eingeräumt, dass sich das Fahrzeug jedenfalls zu diesem Zeitpunkt und im Übrigen fallweise über Nacht im Gewahrsame des Zweitbeschwerdeführers befunden hat. Da auch Fahrten zwischen Arbeitsstätte und Wohnung Privatfahrten darstellen und schon die (gelegentliche) Benutzung des Firmenfahrzeugs für diese Fahrten dem Grunde nach zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis führt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Juli 1996, 96/14/0033), kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde im Ergebnis von einer Privatnutzung des Kfz durch den Zweitbeschwerdeführer ausgegangen ist. Dem steht auch nicht entgegen, dass der Zweitbeschwerdeführer das Firmenfahrzeug nach seinem Vorstandsvertrag nicht unbeschränkt, sondern nur in 'angemessener Weise' für Privatfahrten verwenden durfte. Wie oben ausgeführt, liegt ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis grundsätzlich in jeder Form der Privatnutzung. Dass die belangte Behörde nur den halben Sachbezugswert angesetzt hat, obwohl die Beschwerdeführer keinen Nachweis über die Höhe der Privatnutzung im Sinne des § 4 Abs. 2 der genannten Verordnung erbracht haben, kann eine Rechtsverletzung nicht begründen.

Das Vorbringen, die Beschwerdeführer hätten den seinerzeitigen Lohnbuchhalter der T AG 'zum Nachweis der Nichtnutzung des Firmen-Pkw' namhaft gemacht, und die damit verbundene Verfahrensrüge, die belangte Behörde habe diesen Beweisantrag übergegangen, ist unbegründet. Abgesehen davon, dass die Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof selbst eingeräumt, der angesprochene Lohnbuchhalter hätte nur bestätigen können, dass das Fahrzeug 'im Regelfall' über Nacht auf dem Werksgelände der T AG abgestellt gewesen sei, was nach den oben Gesagten nicht ausreicht, ist der Aktenlage ein förmlicher Beweisantrag auf Vernehmung des Lohnbuchhalters unter Angabe eines konkreten Beweisthemas nicht zu entnehmen. Vielmehr haben die Beschwerdeführer den Lohnbuchhalter nur als mögliche Auskunftsperson im Zusammenhang mit ihrer Vermutung 'ins Treffen' geführt, dieser müsse in der Lage sein, das Fahrtenbuch vorzulegen und solcherart den Nachweis zu erbringen, dass der Zweitbeschwerdeführer das Fahrzeug ausschließlich beruflich verwendet habe. Folgerichtig hat der Lohnbuchhalter nach dem Eingeständnis der Beschwerdeführer, das Fahrtenbuch sei nach Einsichtnahme durch den Lohnsteuerprüfer verloren gegangen, im gegebenen Zusammenhang auch keine Erwähnung mehr gefunden.

Die Berufungsbehörde schließt sich den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes vollinhaltlich an. Der Berufung war daher in diesem Punkt der gewünschte Erfolg zu versagen.

2) Versteuerung des Betrages von S 2.300.000,00

Da auch der dem Arbeitnehmer anlässlich seines Ausscheidens aus der T-AG zugewendete Betrag in Höhe von S 2.300.000,00 die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag erhöht hat (§ 41 Abs. 3 und 4 FLAG), war auch die von der Finanzlandesdirektion im Bescheid (Berufungsentscheidung) vom 14. Dezember 1999, GZ. RV/393-16/13/99, diesbezüglich getroffene rechtliche Beurteilung Gegenstand des oa. Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof zur Zl. 2000/13/0028. Im Erkenntnis vom 29. Oktober 2003 hat der Verwaltungsgerichtshof nach Wiedergabe der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen und der in diesem Zusammenhang ergangenen Rechtsprechung Folgendes ausgeführt:

Im Beschwerdefall ist weder erkennbar, dass sich die Zahlung überhaupt auf in der Vergangenheit angehäufte strittige Ansprüche bezieht, noch ob und in welchem Ausmaß eine begünstigt zu versteuernde freiwillige Abfertigung in der Vereinbarung Berücksichtigung fand. Wiewohl aus dem Schreiben vom 30. März 1994 hervorgeht, dass der Zweitbeschwerdeführer mit einer konkreten Gehaltsforderung (die wohl auch begründet worden war) an den Aufsichtsrat herangetreten ist, sind trotz Vorhaltes die Verhandlungspositionen der Beschwerdeführer nicht offen gelegt und keine Angaben zu den einzelnen Vergleichspunkten gemacht worden. Solcherart war für die belangte Behörde nicht erkennbar, ob der auf Grund der Vereinbarung vom 30. März 1994 geleistete Betrag allenfalls auch auf eine begünstigte Abfertigung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 entfallen ist. Das Vorbringen der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren

und das Beschwerdevorbringen, die Zahlung sei insgesamt als "freiwillige Abfertigung" gedacht gewesen, überzeugt schon deswegen nicht, weil der vereinbarte Betrag um vieles höher ist als die im Dienstvertrag oder auch in der Vereinbarung von 23. Dezember 1993 vorgesehene 'freiwillige Abfertigung'. Vor diesem Hintergrund kann auch die Verfahrensrüge, die belangte Behörde habe sich mit einem Schreiben des Aufsichtsratsvorsitzenden der T AG, in dem zum Ausdruck gebracht wird, dass die gesamte Zahlung eine 'freiwillige Abfertigung' sein sollte, nicht auseinandersetzt, der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Dass der Aufsichtsratsvorsitzende der Ansicht war, es läge ein wichtiger Grund vor, den Zweitbeschwerdeführer einseitig abzuberufen, und im Falle einer gerichtlichen Auseinandersetzung Ansprüche des Zweitbeschwerdeführers erfolgreich abwehren zu können, macht die vergleichsweise erfolgte Bereinigung 'aller dienstrechtl. Ansprüche' unter vorzeitiger Vertragsauflösung nicht zu einer freiwilligen Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988. Dies umso weniger, als die im Vorstandsvertrag vorgesehene freiwillige Abfertigung (nach dem Vorbild des Angestelltengesetzes unter Anrechnung von Vordienstzeiten ab dem 1. Jänner 1987) u.a. gerade für den Fall grober Pflichtverletzung im Sinne des § 75 Abs. 4 AktG ausgeschlossen war und der vereinbarte Barbetrag von 2,300.000 S in etwa dem bei Vertragserfüllung - es lag ein mit 31. März 1995 befristeter Dienstvertrag vor - noch ausständigen Jahresbezug von 2,240.000 S (ohne Valorisierung) entsprach. Solcherart kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass das Vorliegen einer freiwilligen Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 und damit der Tatbestand des § 41 Abs. 4 lit. b FLAG 1967 nicht als erwiesen angenommen werden konnte.

Mit diesen Ausführungen hat der Verwaltungsgerichtshof klar zum Ausdruck gebracht, dass die Zuwendung des Barbetrages in Höhe von S 2.300.000,00 an den Arbeitnehmer nicht den Tatbestand einer freiwilligen Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 erfüllt.

Gleichzeitig hat der Verwaltungsgerichtshof unter Verweis auf seine bisherige Rechtsprechung aber auch ausgesprochen, dass von einer Vergleichssumme im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 nur dann gesprochen werden könne, wenn strittige in der Vergangenheit angehäufte Bezüge zumindest mitbereinigt werden. Im gegenständlichen Fall sei aber nicht erkennbar, dass sich der Barbetrag von S 2.300.000,00 (auch) auf in der Vergangenheit angehäufte strittige Ansprüche beziehe und damit auch das Vorliegen einer Vergleichszahlung als nicht erwiesen erachtet. Die Berufungsbehörde schließt sich diesen Ausführungen an.

Im gegenständlichen Fall wurde zwischen der T-AG und dem Arbeitnehmer ein auf die Dauer von drei Jahren, und zwar vom 1.4.1992 bis zum 31.3.1995, befristetes Dienstverhältnis abgeschlossen. Diesem Dienstverhältnis lag die Bestellung des Arbeitnehmers zum Mitglied des Vorstandes der T-AG für die erwähnte Dauer zu Grunde. Vor dem Hintergrund einer drohenden vorzeitigen Abberufung aus wichtigem Grund (§ 75 Abs. 4 AktG) hat am 30.3.1994 der Arbeitnehmer sein Vorstandsmandat bei der T-AG zurückgelegt und wurde das Dienstverhältnis einvernehmlich aufgelöst (Schreiben des Vorsitzenden des Aufsichtsrates der T-AG Dr.F.E. an Herrn Rechtsanwalt Dr.KL.V. vom 30.3.1994; Ergänzende Stellungnahme zum Vorlageantrag vom 15. Februar 1996). In diesem Schreiben vom 30.3.1994 heißt es weiter, dass der Arbeitnehmer zum Ausgleich aller dienstrechtl. Ansprüche einen Barbetrag von S 2.300.000,00 erhält. Dass es sich bei dem Barbetrag in Höhe von S 2.300.000,00 nicht um eine freiwillige Abfertigung handelt – wie von der Bw. im gesamten Verfahren behauptet worden ist -, hat auch der Verwaltungsgerichtshof bestätigt (auf die

diesbezüglichen Ausführungen im Erkenntnis vom 29. Oktober 2003, Zi. 2000/13/0028, wird verwiesen).

Nach Auffassung der Berufungsbehörde handelt es sich bei dem Betrag in Höhe von S 2.300.000,00 um eine Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 660/1989) und zwar aus folgenden Gründen: unmittelbar im Zusammenhang mit den Ereignissen, die zur Auszahlung des gegenständlichen Betrages geführt haben, nämlich der Zurücklegung des Vorstandsmandates und damit verbunden die (einvernehmliche) Auflösung des Dienstverhältnisses, sind die T-AG und der Arbeitnehmer übereingekommen, dass alle dienstrechtlchen Ansprüche des Arbeitnehmers abgegolten werden (Schreiben des Vorsitzenden des Aufsichtsrates der T-AG Dr.F.E. an Herrn Rechtsanwalt Dr.KL.V. vom 30.3.1994). Zum Ausgleich aller dienstrechtlchen Ansprüche hat der Arbeitnehmer den erwähnten Betrag erhalten. Davon ausgehend, dass ein auf drei Jahre befristetes Dienstverhältnis vorlag und dieses Dienstverhältnis nach zwei Jahren aufgelöst worden ist, verbleibt als dienstrechtlcher Anspruch nach Auffassung der Berufungsbehörde nur noch der Betrag, den die T-AG bis zur vertraglich vereinbarten Endigung des Dienstverhältnisses hätte leisten müssen, sohin noch ein Jahresbezug. In Anbetracht des Umstandes, dass der streitgegenständliche Betrag von S 2.300.000,00 in etwa dem noch ausständigen Jahresbezug von S 2.240.000,00 (ohne Valorisierung) entspricht, ist die Berufungsbehörde in rechtlicher Hinsicht daher zum dem Ergebnis gelangt, dass es sich dabei um eine Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume handelt (in diesem Sinn auch: VwGH vom 18. März 1991, Zi. 90/14/0053).

3) Neuberechnung der Lohnsteuer

Im angefochtenen Bescheid ist unter dem Titel "Lohnsteuer-Fehlberechnung" ein Betrag in Höhe von S 729.787,00 ausgewiesen. Darin enthalten ist ein Betrag in Höhe von S 539.104,00, der auf den Arbeitnehmer entfällt (auf den Kfz-Sachbezug: Lohnsteuer in Höhe von S 42.000,00; auf den Betrag von S 2.300.000,00: Lohnsteuer in Höhe von S 497.104,00). Die Höhe der auf den Kfz-Sachbezug entfallenden Lohnsteuer erfährt durch die gegenständliche Berufungsentscheidung keine Änderung. Der Gesamtbetrag in Höhe von S 2.300.000,00 ist – wie unter Punkt 2) ausgeführt worden ist – mit dem Belastungsprozentsatz (= 44,07%) zu versteuern. Die T-AG hat vom Gesamtbetrag Lohnsteuer in Höhe von 6% einbehalten. Das heißt, dass der Gesamtbetrag mit 38,07% (= 44,07 % abzüglich 6%) nachzusteuern ist, woraus eine Nachforderung in Höhe von S 875.610,00 resultiert. Da die Bw. im angefochtenen Bescheid aus diesem Titel bereits hinsichtlich eines Betrages in Höhe von S 497.104,00 zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen worden ist, ergibt sich aus der gegenständlichen Berufungsentscheidung eine zusätzliche Nachforderung in Höhe von S 378.506,00 (= S 875.610,00 abzüglich S 497.104,00). Um diesen Betrag erhöht sich daher auch die "Lohnsteuer-Fehlberechnung" und beträgt somit S 1.108.293,00 (= € 80.542,79).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 15. Juli 2004