



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H-G. m.b.H., in W, vertreten durch Eidos Deloitte Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1, vom 18. Dezember 1995 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften vom 10. November 1995 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1994 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der Abgabe/n betragen:

Haftung gem § 82 EStG für unrichtig abgeführte Lohnsteuer € 1.774,67 (S 24.240,00),

Nachforderung Dienstgeberbeitrag € 215,84 (S 2.970,00)

Nachforderung Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 19,19 (S 264,00).

Entscheidungsgründe

Die H-G. m.b.H. (Berufungswerberin, Bw.) war im August 1995 eine Lohnsteuerprüfung betreffen die Jahre 1990 bis 1994 unterzogen worden.

Für das Jahr 1990 wurde seitens des Finanzamtes unter Pkt. 2. der Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht ausgeführt, dass die im Zuge des Austrittes von Dkfm. HM am 30.6.1990 ausbezahlte Abfertigung nicht als Abfertigung anerkannt werden könne, da das Dienstverhältnis am 16.7.1990 weitergeführt worden sei und im Vergleich zum

vorangegangenen Dienstverhältnis keine wesentliche Änderung vorgenommen worden sei. Der Tätigkeitsbereich als Geschäftsführer sei unverändert geblieben, der Bezug sei geringfügig erhöht worden und der PKW sei weiterhin zur Verfügung gestanden. Die ausbezahlte Abfertigung sei daher als sonstiger Bezug gem. § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG zu versteuern und die bereits berechnete Lohnsteuer zu berücksichtigen.

Lst-Bemessungsgrundlage § 67 (1) EStG	S 13.355,00	x 1%	S 134,00
Lst-Bemessungsgrundlage § 67 (2) EStG	S 745.589,00	x 50%	S 372.794,00
Summe			S 372.928,00
Abzüglich Lst bereits berechnet			- S 74.928,00
Nachforderung LSt			S 298.793,00
Nachforderung DB			S 34.152,00
Nachforderung DZ			S 3.035,00
Nachforderung gesamt			S 335.980,00

Dieser Betrag wurde mittels dem bekämpften Haftungsbescheid gem. § 82 EStG der Bw. vorgeschrieben.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird dieser Teil des Haftungsbescheides bekämpft und begründend ausgeführt, dass die gesetzliche Abfertigung aus Anlass der Auflösung des Dienstverhältnisses der Bw. mit Dkfm. Franz HM ausbezahlt worden sei und daher der Steuersatz gem. § 67 Abs. 1 EStG anzuwenden sei.

Herr Dkfm. Franz HM sei am 1.11.1986 von der Bw. angestellt worden, deren Geschäftsanteile zu diesem Zeitpunkt mittelbar im Eigentum der EW gestanden wären. Mit Schreiben vom 22.12.1989 gerichtet an die Rechtsabteilung EW ersuchte er um einvernehmliche Lösung des Dienstverhältnisses per 30.6.1990. Die EW habe ihr Einverständnis erklärt und Dkfm. HM sei mit 30.6.1990 bei der Wiener Gebietskrankenkassa abgemeldet worden.

Mit Kaufvertrag vom 19.6.1990 habe die EW ihre Geschäftsanteile zu 100% an die ECO-Trust Holding AG abgetreten. Dieser neue Eigentümer sei an Dkfm. HM mit dem, von ihm letztlich angenommenen, Ersuchen wieder als Geschäftsführer der Bw. tätig zu sein herangetreten. Am 16.7.1990 sei daher ein neuer Dienstvertrag abgeschlossen worden und die Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse vorgenommen worden.

Aus der Formulierung des Dienstvertrages („*sie werden*“) sei ersichtlich, dass ein neuer Vertrag mit einem erweiterten Aufgabenkreis und einem erhöhten Gehalt abgeschlossen worden sei.

Unter Hinweis auf die Lohnsteuerrichtlinien welche in Tz 733 die steuerliche Begünstigung bei zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses knüpfen wird ausgeführt, dass von entscheidenden Bedeutung sei, ob eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses vorliege oder nicht. Aus der grammatikalischen Bedeutung des Wortes Fortsetzung könne abgeleitet werden, dass nur fortgesetzt werden kann, was noch nicht beendet sei. Die Fortsetzung eines Dienstverhältnisses setze voraus, dass das bisherige Dienstverhältnis noch nicht zu Ende sei, sich aber im Auflösungsstadium befinde.

Um eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses unterstellen zu können, müsse die Fortsetzung noch während des Bestandes des zu Ende gehenden Dienstverhältnisses vereinbart werden. Werde das Dienstverhältnis auch nur für kurze Zeit unterbrochen, so sei für die Berechnung des Abfertigungsanspruches nur die Dienstzeit nach dem Wiedereintritt maßgeblich. Daraus folge, dass ein beendetes Dienstverhältnis auch nach kurzer Zeit nicht wieder fortgesetzt werden könne, sondern dass in diesem Fall ein neues Dienstverhältnis begründet werde. Dies siehe auch der Artikel II Abs. 3 Arbeiterabfertigungsgesetz vor.

Werde ein Dienstverhältnis ohne Zusage, dieses Dienstverhältnis später wieder fortzusetzen beendet, liege ein Abfertigungsanspruch auch dann vor, wenn nach kurzer Frist zwischen den gleichen Vertragspartnern wiederum ein Dienstverhältnis aufgenommen werde. Fehle bei Beendigung des Dienstverhältnisses eine Zusage für eine spätere Fortsetzung, so werde weder vom Arbeitnehmer noch vom Arbeitgeber angenommen werden, dass eine Neuaufnahme des Dienstverhältnisses erfolgen werde.

Das Vorliegen eines gesetzlichen Abfertigungsanspruches bei Beendigung und Neuaufnahme des Dienstverhältnisses mit demselben Arbeitgeber sei auch daran erkennbar, dass in einem solchen Fall eine Verpflichtung des Dienstnehmers die erhaltenen Abfertigung zurückzuzahlen, aus den einschlägigen arbeitsrechtlichen Bestimmungen nicht abgeleitet werden könne.

Es liegt daher ein Fall einer gesetzlichen Abfertigung vor, die gemäß § 67 Abs. 3 EStG zu besteuern sei, da eine andere Auffassung dem Gleichheitsgrundsatz widerspräche. Aus Anlass der Beendigung eines Dienstverhältnisses bezahlte Abfertigungsbeträge würden dann unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob ein neues Dienstverhältnis beim gleichen Arbeitgeber oder bei einem anderen Arbeitgeber aufgenommen würde.

Die Judikatur des VwGH (87/13/0178) in ähnlich gelagerten Fälle besage, dass die Begünstigungsvorschrift ist nur in Fällen der Auflösung des Dienstverhältnisses anwendbar sei. Bei Zusammentreffen zweier unmittelbar aneinander anschließender Dienstverhältnisse unter Beachtung des Abfertigungsanspruches des früheren Dienstverhältnisses sei ein beendetes Dienstverhältnis und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Ausnahmen davon würden dort angebracht sein, wo die unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung

des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt worden sei.

Herr Direktor Dkfm. Hörmann habe aufgrund schwerwiegender Unstimmigkeiten mit dem ursprünglichen Gesellschafter der Herold Druck- und Verlags Gesellschaft m.b.H. sein Dienstverhältnis beendet. Eine Fortsetzung sei nie beabsichtigt gewesen und auch nie vereinbart oder in Aussicht genommen worden. Lediglich die Abtretung der Anteile an einen neuen Gesellschafter und die hierdurch entstehenden neuen Möglichkeiten in der Zusammenarbeit hätten Herrn Dkfm. Hörmann bewegen können, seine Geschäftsführertätigkeit bei der Herold Druck- und Verlags Gesellschaft m.b.H. zu geänderten Bedingungen ab 16.7.1990 neu aufzunehmen.

Im Zuge weiterer Ermittlungen des Finanzamtes wurden die Dienstverträge des Dkfm. HM sowie das Schreiben mit dem Ersuchen um einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses vorgelegt und ergänzend ausgeführt, dass die zwischen der Bw. und Herrn Dkfm. HM abgeschlossenen Dienstverträge einerseits vom ursprünglichen Gesellschafter EW und andererseits vom neuen Gesellschafter TH genehmigt bzw. konzipiert wurden. Darüber hinaus ergäben sich zwischen den Dienstverträgen grundsätzliche Unterschiede, insbesondere im Aufgabenbereich des Dienstnehmers, welcher im neu abgeschlossenen Dienstvertrag auch in andere Gesellschaften des Konzerns des neuen Gesellschafters als Geschäftsführer bzw. in leitender Stellung entsandt werden könne. Darüber hinaus unterscheide sich auch die Gehaltsregelungen, da im neu abgeschlossenen Vertrag Herrn Dkfm. Hörmann ein höherer Gehalt zugestanden werde, welcher jedoch gemäß dem VPI 1986 wertgesichert sei. Die im alten Vertrag geregelten Bezüge wären den jeweiligen prozentuellen Schwankungen, wie sie jeweils für die Beschäftigten der Gruppe 6 des Kollektivvertrages für das graphische Gewerbe Österreichs vereinbart wurden, unterlegen. Letztlich sei im neu abgeschlossenen Dienstvertrag die Konkurrenzklausel wesentlich härter formuliert, nämlich durch Vereinbarung einer Konventionalstrafe in der Höhe von S 500.000,-- außerdem habe Herr Dkfm. HM allfällige Erfindungen und Verbesserungen gemäß seinem neuen Vertrag in Abweichung zu seinem alten Vertrag unverzüglich in allen Einzelheiten bekanntzugeben und der jeweiligen Gesellschaft als ausschließliches Eigentum zu überlassen.

Betreffend den Firmen-PKW werde mitgeteilt, dass Herr Dkfm. HM diesen bei Beendigung seines Dienstverhältnisses an die Firma zurückstellen musste und ihm dieser PKW während der Dauer der Nichtfirmenzugehörigkeit nicht zur Verfügung gestanden habe, ab Neueintritt sei ihm sein Firmen-PKW in derselben Sachbezugshöhe wieder zur Verfügung gestanden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 18.4.1997 führt das Finanzamt aus, dass entsprechend dem Erkenntnis des VwGH vom 22.12.1966, 2328/64 bei Fortführung eines

Dienstverhältnisses nach kurzer Unterbrechung eine Beendigung desselben erst anzunehmen sei, wenn eine endgültige Aufgabe der Tätigkeit vorliege. Aus den vorgelegten Unterlagen sei abzuleiten, dass die geplante Auflösung des Dienstverhältnisses nie stattgefunden habe, da sich die Entlohnung und das Überstundenpauschale nur geringfügig geändert habe, die Arbeitszeit, der PKW-Sachbezug und der Tätigkeitsbereich unverändert geblieben seien.

Es sei daher von einem einheitlichen Dienstverhältnis auszugehen, da eine im Wesentlichen Unveränderte Fortsetzung schon bei Auflösung geplant bzw. in Aussicht genommen worden war.

Der Argumentation der geplanten endgültigen Auflösung des Dienstverhältnisses wegen unterschiedlicher Auffassung zwischen Geschäftsleitung und Gesellschaftern können nicht gefolgt werden, da die Anteilsabtretung der Geschäftsanteile bereits mit 19.6.1990 durchgeführt worden sei und der Fortsetzung des Dienstverhältnisses damit nichts mehr im Wege gestanden sei.

Im Rahmen des Vorlageantrages wird seitens der Bw. ergänzend ausgeführt, dass die Verhandlungen zwischen der EW und der TH betreffend die Abtretung von 100 % der Geschäftsanteile an der Bw. etwa Mitte November 1989 begonnen hätten. Am 17.11.1989, 5.12.1989 und 28.12.1989 hätten Treffen zwischen den Vorständen der Käuferin und den Entscheidungsträgern der EW stattgefunden. Ein erster Kaufvertragsentwurf habe am 18.12.1990 vorgelegen. Ein Schriftverkehr zwischen den Vertragspartnern sei nicht bekannt.

Im Hinblick auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung werden die Berufungsausführungen wiederholt. Die in der Berufungsvorentscheidung vertretene auf die Lohnsteuerrichtlinien gestützte Rechtsansicht treffe nicht zu, da weder seitens Herrn Dkfm. HM noch seitens der TH bei Beendigung des Dienstverhältnisses eine Fortsetzung desselben weder in Aussicht genommen noch zugesagt gewesen sei.

In diesem Zusammenhang werde auch auf die Rechtsmeinung des BMF vom 5.2.1997 (siehe österreichische Steuerzeitung 15.5.1997/Nr. 10/Seite 225) verwiesen, aufgrund derer Abfertigungszahlungen im Rahmen von Umgründungen bzw. Betriebsveräußerungen und Konzernversetzungen wie folgt zu behandeln seien: *"Wird im Rahmen von Betriebsveräußerungen von Umgründungen das Dienstverhältnis mit dem veräußernden oder umzugründenden Unternehmen als Arbeitgeber einvernehmlich aufgelöst und werden gesetzliche Abfertigungen im beidseitigen Einvernehmen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer ausgezahlt, ist auch in Fällen des Vorliegens einer Wiedereinstellungszusage durch den Rechtsnachfolger eine Besteuerung von Abfertigungszahlungen gemäß § 67 Abs 3 EStG 1988 zulässig. Werden Abfertigungsansprüche im Sinne des § 67 Abs 3 EStG bei*

Konzernversetzungen nicht ausgezahlt, sondern vom neuen Konzernunternehmen als neuer Arbeitgeber übernommen, bestehen keine Bedenken, wenn im Auszahlungsfall auch diese übernommenen Abfertigungsansprüche im Sinne des § 67 Abs 3 EStG gemäß § 67 Abs 3 EStG versteuert werden."Wende man diese Rechtsmeinung des BMF analog auf den strittigen Fall an, so wären die strittigen Abfertigungszahlungen gemäß § 67 Abs 3 EStG zu besteuern. Das Bundesministerium für Finanzen habe - wie aus der Rechtsmeinung ersichtlich - sogar dann keine Bedenken, den begünstigten Steuersatz anzuwenden, wenn eine Wiedereinstellungszusage durch den Rechtsnachfolger vorliege, was im gegenständlichen Fall jedoch nicht gegeben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum grundsätzlich unstrittigen Sachverhalt ist festzuhalten, dass für die endgültige Klärung der Frage, ob von einem einheitlichen Dienstverhältnis auszugehen ist, die zeugenschaftliche Einvernahme des Dienstnehmers Dkfm HM wesentlich ist.

Gem § 161 Abs 2 BAO iVm § 167 Abs 2 BAO und § 169 BAO ist die Abgabenbehörde verpflichtet, wenn sie Zweifel an der Richtigkeit eines Vorbringens hat von amtswegen Ermittlungen zur Erforschung des Sachverhaltes vorzunehmen und dabei auch Zeugen zu vernehmen. Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung des Ergebnisses des Ermittlungsverfahrens im Rahmen freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist.

Wenn die Bw. vorbringt, dass bei Beendigung des Dienstverhältnisses keine Fortsetzung geplant war oder gar eine Fortsetzungszusage gegeben worden war, ist festzustellen, dass aufgrund der zeitlichen Nähe der beiden Vorgänge nämlich Ende des Dienstverhältnisses am 30.6.1990 und Wiedereintritt am 16.7.1990 die Wahrscheinlichkeit entsprechender Vereinbarungen nicht gänzlich verneint werden kann. Wenn jedoch das Finanzamt vom Vorliegen einer derartigen Vereinbarung ausgeht, wäre es im Hinblick auf ein vollständiges Ermittlungsverfahren notwendig gewesen, den anderen Vertragspartner – nämlich den betroffenen Dienstnehmer – zu diesem Umstand zu befragen, was jedoch nicht im erstinstanzlichen Verfahren nicht geschah.

Das Ermittlungsverfahren ist soweit es unvollständig und war im Rahmen des Verfahrens vor dem UFS gem § 279 Abs 1 BAO iVm § 280 BAO zu ergänzen. Wie der UFS im Zuge der Aktenbearbeitung und der Ermittlung einer Zustelladresse für eine Zeugenladung feststellte, ist Dkfm. Franz HM bereits am 18.Jänner 1999 verstorben. Das wesentliche Sachverhaltselement kann daher nicht mehr endgültig geklärt werden. Die

Berufungsausführungen lassen zwar Zweifel an der Richtigkeit des behaupteten Sachverhaltes aufkommen, jedoch kann aufgrund der bisherigen und noch möglichen Ermittlungshandlungen nicht als erwiesen angenommen werden, dass eine Fortsetzungszusage erteilt oder eine andere Vereinbarung hinsichtlich des Dienstverhältnisses getroffen worden war. Es ist zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht mehr möglich, den Berufungsausführungen im Rahmen eines gesetzmäßig, vollständigen Ermittlungsverfahrens entgegen zu treten.

Es ist daher von zwei getrennten Dienstverhältnissen auszugehen, weshalb ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch bei Beendigung des ersten Dienstverhältnisses anzunehmen ist.

Gemäß § 67 Abs 3 EStG idF BGBl I1989/660 wird die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften zu leisten ist.

Da wie oben ausgeführt aufgrund der anzunehmenden Beendigung des ersten Dienstverhältnisses ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch des Dkfm. HM gegenüber der Bw. bestand, war der Berufung stattzugeben und der Bescheid abzuändern. Die übrigen Bescheidefeststellungen und Abgabenfestsetzungen waren nicht bekämpft worden und ergeben sich diesbezüglich auch keine Änderungen.

Wien, am 17. Oktober 2007