

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch StB, über die Beschwerde vom 13.05.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 10.04.2012 zu StNr. 000/0000, mit denen die Beschwerdeführerin gemäß § 82 EStG zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuern betreffend die Jahre 2006, 2008 und 2009 herangezogen wurde, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **A) Sachverhalt**

Im Zuge einer vom Finanzamt durchgeführten Außenprüfung (AB-Nr.) betreffend unter anderem die Lohnabgaben für den Zeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2009 traf die Prüferin auch Feststellungen zu Abfertigungen, die von der Beschwerdeführerin an Dienstnehmer gewährt worden waren. Bei diesen leitenden Angestellten waren einige Monate vor dem Beschäftigungsende beträchtliche Gehaltserhöhungen durchgeführt worden. Auf Basis dieser erhöhten Beträge waren die gesetzlichen Abfertigungen ermittelt worden. Bei folgenden sieben Personen wurde im Rahmen der Prüfung die begünstigte Besteuerung dieser Abfertigungen gemäß § 67 Abs. 3 EStG nicht anerkannt:

#### **1) A**

Vereinbarung über einvernehmliche Auflösung vom 9.1.2006: Beendigung des Dienstverhältnisses per 30.6.2006, sofortige Freistellung vom Dienst. Die Bezahlung der gesetzlichen Abfertigung und eine zusätzliche freiwillige Abfertigung in Höhe von 1/4 der Bezüge der letzten 12 Monate wurden vereinbart. Folgende Gehaltszahlungen wurden von der Beschwerdeführerin vorgenommen: Gehalt Jänner bis Dezember 2005 monatlich 12.259,65 €, Gehalt Jänner bis Juni 2006 monatlich 28.343,00 €. Die gesetzliche Abfertigung wurde vom letzten Gehalt bemessen. Es wurden keinerlei schriftliche Vereinbarungen über die Erhöhung des Gehaltes bzw. die Gründe dafür vorgelegt. Seitens der Außenprüfung wurde die außerordentliche Gehaltserhöhung bei der

Berechnung der begünstigt zu steuernden gesetzlichen Abfertigung nicht berücksichtigt (Hinzurechnung bei den als laufender Bezug zu steuernden Bezügen in Höhe von 51.780,88 €).

2) B

Vereinbarung über einvernehmliche Auflösung vom 27.12.2005: Beendigung des Dienstverhältnisses per 30.6.2006, Freistellung vom Dienst ab 1.1.2006. Festgehalten wurde, dass der Dienstnehmer während seiner Dienstzeit führende Tätigkeiten ausgeübt hat und maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen hatte, somit leitender Angestellter war. Die Bezahlung der gesetzlichen Abfertigung und eine zusätzliche Vergütung (für die „Einhaltung des strengen Wettbewerbsverbotes“) in Höhe von 1/4 des letzten Jahresbezuges gemäß § 67 Abs. 6 EStG wurden vereinbart. Folgende Gehaltszahlungen wurden von der Beschwerdeführerin vorgenommen: Gehalt Jänner bis September 2005 lt. Lohnkonto monatlich 10.043,91 €, Gehalt Oktober bis Dezember 2005 monatlich 16.307,84 €, Gehalt Jänner bis Juni 2006 monatlich 18.850,00 €. Die gesetzliche Abfertigung wurde vom letzten Gehalt bemessen. Es wurden keinerlei schriftliche Vereinbarungen über die Erhöhung des Gehaltes bzw. die Gründe dafür vorgelegt. Seitens der Außenprüfung wurde die außerordentliche Gehaltserhöhung bei der Berechnung der begünstigt zu steuernden gesetzlichen Abfertigung nicht berücksichtigt (Hinzurechnung bei den als laufender Bezug zu steuernden Bezügen in Höhe von 113.242,93 €).

3) C

Vereinbarung vom 10.04.2006: Der Dienstnehmer kündigt den mit der Beschwerdeführerin bestehenden Dienstvertrag wegen Inanspruchnahme der vorzeitigen Alterspension bei langer Versicherungsdauer zum 31.08.2006. Die Bezahlung der gesetzlichen Abfertigung und eine zusätzliche Vergütung (für die „Einhaltung des strengen Wettbewerbsverbotes“) in Höhe von 1/4 des letzten Jahresbezuges gemäß § 67 Abs. 6 EStG wurden vereinbart. Folgende Gehaltszahlungen wurden von der Beschwerdeführerin vorgenommen: Gehalt Jänner bis Dezember 2005 lt. Lohnkonto monatlich 10.043,91 €, Gehalt Jänner bis August 2006 monatlich 19.473,20 €. Die gesetzliche Abfertigung wurde vom letzten Gehalt bemessen. Es wurden keinerlei schriftliche Vereinbarungen über die Erhöhung des Gehaltes bzw. die Gründe dafür vorgelegt. Seitens der Außenprüfung wurde die außerordentliche Gehaltserhöhung bei der Berechnung der begünstigt zu steuernden gesetzlichen Abfertigung nicht berücksichtigt (Hinzurechnung bei den als laufender Bezug zu steuernden Bezügen in Höhe von 166.070,43 €).

4) D

Vereinbarung vom 20.12.2007: Das zwischen der Beschwerdeführerin und dem Dienstnehmer seit 01.12.1975 bestehende Dienstverhältnis wurde per 30.06.2008 aus gesundheitlichen Gründen vorzeitig aufgrund berechtigten Austrittes durch den Dienstnehmer gelöst. Die Bezahlung der gesetzlichen Abfertigung und eine zusätzliche Vergütung (für die „Einhaltung des strengen Wettbewerbsverbotes“) in Höhe von 1/4 des letzten Jahresbezuges gemäß § 67 Abs. 6 EStG wurden vereinbart. Folgende

Gehaltszahlungen wurden von der Beschwerdeführerin vorgenommen: Gehalt Jänner bis Dezember 2007 lt. Lohnkonto monatlich 10.165,77 €, Gehalt Jänner bis Juni 2008 monatlich 22.911,80 €. Die gesetzliche Abfertigung wurde vom letzten Gehalt bemessen. Es wurden keinerlei schriftliche Vereinbarungen über die Erhöhung des Gehaltes bzw. die Gründe dafür vorgelegt. Seitens der Außenprüfung wurde die außerordentliche Gehaltserhöhung bei der Berechnung der begünstigt zu steuernden gesetzlichen Abfertigung nicht berücksichtigt (Hinzurechnung bei den als laufender Bezug zu steuernden Bezügen: 221.619,31 €).

#### 5) E

Vereinbarung vom 03.12.2007: Die Dienstnehmerin kündigt den mit der Beschwerdeführerin bestehenden Dienstvertrag wegen Inanspruchnahme der vorzeitigen Alterspension bei langer Versicherungsdauer zum 31.12.2008. Die Bezahlung der gesetzlichen Abfertigung und eine zusätzliche Vergütung (für die „Einhaltung des strengen Wettbewerbsverbotes“) in Höhe von 1/4 des letzten Jahresbezuges gemäß § 67 Abs. 6 EStG wurden vereinbart. Folgende Gehaltszahlungen wurden von der Beschwerdeführerin vorgenommen: Gehalt Jänner bis Juni 2008 lt. Lohnkonto monatlich 14.743,40 €, Gehalt Juli bis Dezember 2008 monatlich 38.005,13 €. Die gesetzliche Abfertigung wurde vom letzten Gehalt bemessen. Es wurden keinerlei schriftliche Vereinbarungen über die Erhöhung des Gehaltes bzw. die Gründe dafür vorgelegt. Seitens der Außenprüfung wurde die außerordentliche Gehaltserhöhung bei der Berechnung der begünstigt zu steuernden gesetzlichen Abfertigung nicht berücksichtigt (Hinzurechnung bei den als laufender Bezug zu steuernden Bezügen: 423.081,44 €).

#### 6) F

Vereinbarung vom 18.09.2008: Das zwischen der Beschwerdeführerin und der Dienstnehmerin seit 01.03.1973 bestehende Dienstverhältnis wird per 31.10.2009 einvernehmlich gelöst. Die Bezahlung der gesetzlichen Abfertigung und eine zusätzliche Vergütung (für die „Einhaltung des strengen Wettbewerbsverbotes“) in Höhe von 1/4 des letzten Jahresbezuges gemäß § 67 Abs. 6 EStG wurden vereinbart. Folgende Gehaltszahlungen wurden von der Beschwerdeführerin vorgenommen: Gehalt Jänner bis Juni 2008 lt. Lohnkonto monatlich 10.531,04 €, Gehalt Jänner bis Oktober 2009 monatlich 21.829,56 €. Die gesetzliche Abfertigung wurde vom letzten Gehalt bemessen. Es wurden keinerlei schriftliche Vereinbarungen über die Erhöhung des Gehaltes bzw. die Gründe dafür vorgelegt. Seitens der Außenprüfung wurde die außerordentliche Gehaltserhöhung bei der Berechnung der begünstigt zu steuernden gesetzlichen Abfertigung nicht berücksichtigt (Hinzurechnung bei den als laufender Bezug zu steuernden Bezügen: 218.754,09 €).

#### 7) G

Vereinbarung über einvernehmliche Auflösung vom 19.03.2009: Beendigung des Dienstverhältnisses per 30.06.2009, Freistellung vom Dienst ab 23.03.2009. Die Bezahlung der gesetzlichen Abfertigung und einer zusätzlichen freiwilligen Abfertigung

in Höhe von 1/4 der Bezüge der letzten 12 Monate wurde vereinbart. Folgende Gehaltszahlungen wurden von der Beschwerdeführerin vorgenommen: Gehalt Jänner bis Dezember 2008 lt. Lohnkonto monatlich 10.531,04 €, Gehalt Jänner bis Februar 2009 je 11.261,44 €, Gehalt März 2009 32.306,79€, Gehalt April bis Juni 2009 monatlich 37.908,99 €. Die gesetzliche Abfertigung wurde vom letzten Gehalt bemessen. Es wurden keinerlei schriftliche Vereinbarungen über die Erhöhung des Gehaltes bzw. die Gründe dafür vorgelegt. Seitens der Außenprüfung wurde die außerordentliche Gehaltserhöhung bei der Berechnung der begünstigt zu steuernden gesetzlichen Abfertigung nicht berücksichtigt (Hinzurechnung bei den als laufender Bezug zu steuernden Bezüge: 107.225,38 €).

In der Tz 3 des Besprechungsprogrammes, auf welche in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 8.3.2012 verweisen wird, traf die Prüferin zu diesen Abfertigungen folgende Feststellungen und rechtliche Erwägungen:

*Im Zuge der GPLA-Prüfung wurde der Sachverhalt festgestellt, dass mit einzelnen Dienstnehmern schriftliche Vereinbarungen über die Beendigung der Dienstverhältnisse (einvernehmliche Lösung, Dienstgeberkündigung, Inanspruchnahme der Alterspension) getroffen wurden. In diesen Vereinbarungen, die durchwegs mehrere Monate (durchschnittlich 6 Monate) vor Auflösung der Dienstverhältnisse geschlossen wurden, wurden auch wesentliche Erhöhungen der laufenden Bezüge dieser Dienstnehmer beschlossen und wurde dieser letzte - auf Grund der Vereinbarung – erhöhte Bezug der Berechnung der Abfertigungsansprüche zugrunde gelegt. In einem vom geprüften Unternehmen vorgelegten Schreiben zur Frage der rechtlichen Beurteilung, welches Gehalt der Abfertigung zugrunde zu legen ist, wird von den Verfassern (RÄ) die Rechtsansicht vertreten, dass der Hinweis auf die Einschränkung des Aktualitätsprinzips für Entgeltsänderungen, die ihre Ursache in der bevorstehenden Änderung des Dienstverhältnisses haben, nicht richtig wäre (unter Verweis auf die Ausführungen des UFS Graz in dessen Entscheidung vom 29.12.2010 und Verweis auf die Ausführungen in der Entscheidung des OGH vom 17.3.2004, Zl. 9 ObA 101/03 y). Allerdings wird schon ausgeführt, dass nach Ansicht von Schrank (Schrank in ZAS 1990, 1) das Aktualitätsprinzip dahingehend einzuschränken ist, dass aktuelle Veränderungen des Entgelts, die ihre Ursache in der durch die Arbeitgeber- oder Arbeitnehmerkündigung ausgelösten bevorstehenden Beendigung haben, außer Ansatz zu lassen sind, soweit in ihnen eine Beeinträchtigung des unmittelbar bevorstehenden (gesetzlich zwingend gestalteten) Abfertigungsanspruches zu sehen ist, wobei die bei zeitlicher Nähe im Zweifel anzunehmende Gesetzesumgehung nach Meinung Schranks eine Beweislastumkehr gebietet. Die Höhe der Abfertigung habe sich nach dem für den letzten Monat gebührenden Entgelt zu bemessen - dies wäre das zitierte Aktualitätsprinzip - und ist die Höhe der Abfertigung von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängig. Aus arbeitsrechtlicher Sicht würde sich nach Meinung der Verfasser der Stellungnahme für den konkreten Fall ergeben, dass das zuletzt bezogene Entgelt und damit das erhöhte Entgelt der Berechnung des Abfertigungsanspruches zugrunde zu legen ist, zumal auch für die*

*Ermittlung der steuerlichen Begünstigungen die nach arbeitsrechtlichen Vorschriften ermittelte Höhe für die Abfertigung maßgeblich wäre.*

*Gem. § 67 Abs 3 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe der Abfertigung nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes. 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. Gemäß § 23 Abs 1 AngG ist Berechnungsgrundlage für die Abfertigung das für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührende Entgelt. Im gegenständlichen Fall wurden mit den Dienstnehmern Vereinbarungen über die Beendigung von Dienstverhältnissen getroffen, wobei in diesen Vereinbarungen auch eine wesentliche Erhöhung der laufenden Bezüge bis zum Ende des Dienstverhältnisses getroffen wurde. Diese Vereinbarungen über die Erhöhung der Bezüge wurden kurze Zeit - maximal 6 Monate - vor Beendigung der Dienstverhältnisse getroffen und in weiterer Folge der letzte - auf Grund der Vereinbarung wesentlich erhöhte - laufende Bezug der Berechnung der Abfertigungsansprüche nach § 67 Abs 3 EStG 1988 zugrunde gelegt. Eine Änderung des Arbeitszeitausmaßes ist durch diese Vereinbarungen jedoch nicht eingetreten. Der OGH hat in seinen Entscheidungen (z.B. Entscheidung vom 29.6.2005, 9 ObA 6/05) zum Ausdruck gebracht, dass grundsätzlich bei der Berechnung der Abfertigung von dem für das letzte Monat gebührenden Entgelt auszugehen ist, was auch der gesetzlichen Vorschrift des § 23 Abs 1 AngG entspricht. Zweck der Abfertigung sei es, dem Arbeitnehmer für den durch die Abfertigung abgedeckten Zeitraum den zuletzt bezogenen Durchschnittsverdienst zu sichern. Zu prüfen ist jedoch, ob auch wesentliche Entgeltänderungen, die im Hinblick auf die bereits bevorstehende Beendigung des Dienstverhältnisses vereinbart werden, bei der Berechnung der Abfertigung trotz des vorherrschenden Aktualitätsprinzips berücksichtigt werden müssen oder aber bei der Berechnung der Abfertigung außer Ansatz zu lassen sind. Zu dieser Rechtsfrage liegt eine Entscheidung des OGH (17.3.2004, Zl. 9 ObA 101/03 y) vor und hat der OGH ausgesprochen, dass eine Einschränkung des Aktualitätsprinzips, wonach nur solche Entgelte in die Abfertigung einzubeziehen sind, die noch für den letzten Monat des Dienstverhältnisses aktuell sind, in bestimmten Fällen zulässig ist. Aktuelle Veränderungen des Entgeltes, die ihre Ursache in der bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses haben, sind außer Ansatz zu lassen. In dem konkreten Fall war eine Beeinträchtigung des Abfertigungsanspruches gegeben, jedoch wird in der Literatur (Schränk, Rechtsprobleme der Berechnung der Abfertigung in ZAS 1990, 1, 4) die Ansicht vertreten, dass aktuelle Veränderungen des Entgelts (also sowohl Erhöhungen als auch Verminderungen des Entgelts), die ihre Ursache in einer durch Arbeitnehmer- oder Arbeitgeberkündigung ausgelösten bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses haben, außer Ansatz zu lassen sind, soweit in ihnen eine Beeinträchtigung des unmittelbar bevorstehenden Abfertigungsanspruches zu sehen ist. Der Arbeitgeber hat zwar ein Gestaltungsrecht (sowohl Verminderung als auch Erhöhung der Bezüge), es werden aber solche an sich zulässigen Gestaltungen nicht abfertigungswirksam, weil in solchen Fällen von einer Umgehungshandlung (Umgehung des Gesetzes) auszugehen ist. Eine Berufung*

*auf das Aktualitätsprinzip ist in solchen Fällen nicht anzuerkennen. Eine schlüssige Begründung, wieso ohne Erhöhung des Arbeitsausmaßes der laufende Bezug eine außerordentliche Erhöhung erfahren hat, konnte nicht geliefert werden. Die Dienstnehmer konnten ihre aktuelle Versorgung auch mit dem vor Erhöhung bezogenen laufenden Gehalt sichern, und findet sich keine Erklärung, dass für den durch die Abfertigung abgedeckten Zeitraum eine höhere Versorgungsleistung notwendig wäre und soll mit der gesetzlichen Abfertigung nur eine gewisse Kontinuität des bezogenen Verdienstes für diesen fiktiven Zeitraum gewährleistet werden. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise stellen die über das anerkannte Ausmaß der gesetzlichen Abfertigung hinausgehenden Zahlungen freiwillige Zahlungen anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses dar, die gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern sind.*

Zu diesen Prüferfeststellungen wird festgehalten, dass weder in den zitierten Vereinbarungen der Beschwerdeführerin mit den Dienstnehmern noch in sonstigen schriftlichen Unterlagen die gewährten Gehaltserhöhungen dokumentiert wurden.

Die Prüferin berechnete den begünstigt zu versteuernden Teil der Abfertigungen unter Außerachtlassung der Gehaltserhöhungen neu und gelangte dadurch zu Lohnsteuernachforderungen in Höhe von 22.783,59 € (2006 A), 49.826,88 € (2006 B), 73.070,98 € (2006 C), 97.512,50 € (2008 D), 186.205,81 € (2008 E), 96.251,79 € (2009 F) und 47.253,25 € (2009 G).

In der Tz 5 dieses Besprechungsprogrammes hielt die Prüferin fest, dass es im Kalenderjahr 2008 zu einer (negativen) Abfuhrdifferenz durch irrtümliche Buchungen von Lohnabgaben (LSt und DB) komme, die dem Konto einer näher bezeichneten GmbH zuzuordnen wären. Die Gutschrift dieser negativen Abfuhrdifferenzen an Lohnsteuer in Höhe von 88.352,25 € erfolge im Zuge der Prüfung.

Das Finanzamt folgte diesen (und weiteren) Prüferfeststellungen und nahm die Beschwerdeführerin mit **Haftungsbescheiden vom 10.4.2012** gemäß § 82 EStG für Lohnsteuern in Höhe von 164.784,09 € (2006), 214.017,57 € (2008) und 160.518,33 € in Anspruch.

Zur Lohnsteuer 2008 wird festgestellt, dass im BP-Bericht die Nachforderung aus der Neuberechnung der Lohnsteuer für die E ausbezahlte Abfertigung nur mehr mit 186.155,83 € (gegenüber 186.205,81 € im Besprechungsprogramm) in Ansatz gebracht wurde. Dem Haftungsbescheid für 2008 wurde auch nur der geringere Nachforderungsbetrag zugrunde gelegt.

Ferner wird festgestellt, dass sich aufgrund der Feststellungen der Prüferin für das Jahr 2008 insgesamt haftungsrelevante Nachforderungen an Lohnsteuer in Höhe von 302.369,82 € ergeben haben, von diesen jedoch die in Tz 5 des Besprechungsprogrammes erwähnten negativen Abfuhrdifferenzen in Höhe von 88.352,25 € in Abzug gebracht wurden, sodass im Haftungsbescheid nur der Differenzbetrag in Höhe von 214.017,57 € ausgewiesen wird.

Gegen diese Haftungsbescheide vom 10.4.2012 richtet sich die von der damaligen steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin eingebrachte **Berufung vom 13.5.2012**, in der allein die von der Prüferin vorgenommene Neuberechnung der oben angeführten Abfertigungen betreffend die Dienstnehmer C, D, E und F angefochten wird. Hinsichtlich der Nachversteuerung der Abfertigungen der Dienstnehmer A, B und G wurde keine Berufung erhoben.

Es wurde beantragt, die Besteuerung der gesetzlichen Abfertigungen, welche an diese vier Personen ausbezahlt wurden, gemäß § 67 Abs. 3 EStG mit dem begünstigten Steuersatz von 6 % vorzunehmen. In der Begründung wurden im Wesentlichen zunächst die strittige Besteuerung der Abfertigungen, die gesetzlichen Grundlagen im EStG sowie die Bestimmung des § 23 AngG sowie die Rechtsansicht der Außenprüfung dargestellt, und auf ein bereits der Prüferin vorgelegtes, und auch der Berufung in Ablichtung angeschlossenes Rechtsgutachten vom 1.3.2012 verwiesen. Darin kommt der Verfasser mit eingehender Begründung zusammengefasst zum Schluss, dass für die Anwendung der steuerlichen Begünstigungen die nach arbeitsrechtlichen Vorschriften ermittelte Höhe der Abfertigung maßgeblich sei. Die Dienstnehmer könnten ihre Ansprüche auf die so ermittelten Abfertigungen auch gerichtlich durchsetzen. Sodann wurde in der Berufungsbegründung weiter ausgeführt:

*Gem. Erkenntnis des OGH (17.3.2004, 9 ObA 101/03y) in Anlehnung an die Auffassung von Schrank ("Rechtsprobleme der Berechnung der Abfertigung" in ZAS 1990) bedarf das Aktualitätsprinzip, wonach solche Entgelte in die Abfertigung einzubeziehen sind, die noch für den letzten Monat des Dienstverhältnisses aktuell sind, in bestimmten Fällen einer Einschränkung: Aktuelle Veränderungen des Entgeltes, die ihre Ursache in der bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses haben, sind außer Ansatz zu lassen, soweit in ihnen eine Beeinträchtigung des Abfertigungsanspruchs zu sehen sei. Für eine Einschränkung des Aktualitätsprinzips müssen folglich beide Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein. Von den hier betroffenen vier Mitarbeitern der BF wird allerdings keine dieser Voraussetzungen erfüllt:*

*Keine Ursache in der bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses*

*Die Erhöhung der monatlichen Entgelte erfolgte ausschließlich aus betrieblichen Gründen und war wirtschaftlich geboten und hatte ihre Ursache daher niemals in der bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses:*

*C (Haftungsbescheid 2006)*

*Das Gehalt von Herrn C wurde mit Jänner 2006 erhöht. Mit Ende August 2006 wurde das Dienstverhältnis einvernehmlich gelöst. Herr C war Leiter Verkauf (LVK) in der Zweigniederlassung (ZNL) R. Die ZNL R ist stark expandiert und umfasste Anfang 2006 51 Filialen, für die Herr C alleine verantwortlich war. Erst mit Ende 2005 wurde bei der BF in jeder ZNL jeweils ein weiterer Leiter Verkauf zur Unterstützung bestellt. Herr C hatte in der Folge dann die Aufgabe gleich 2 neue Kollegen einzuschulen. Zum einen Herrn H, der mit 1. Februar 2006 ab weiterer LVK in der ZNL R befördert wurde und zum anderen*

Herrn J als direkten Nachfolger von Herrn C. Neben der Einschulung der beiden Kollegen war Herr C weiterhin für den gesamten Verkauf der ZNL R verantwortlich, da sein Kollege Herr HD erst seine Einarbeitung beenden musste und noch über zu wenig ausreichende Erfahrung verfügte. Entsprechend der erwähnten starken Filialexpansion in R lastete eine hohe Verantwortung auf Herrn C. Gemäß Information des damaligen Geschäftsführers der ZNL R, Herrn Z, wurde zudem der Arbeitskreis (AK) Verkauf per Sommer 2005 an die ZNL R übergeben. Den Vorsitz in einem AK zu führen bedeutet einen erheblichen zusätzlichen Aufwand, da für ganz Österreich sämtliche Verkaufsbereiche von der ZNL R aus zu koordinieren waren. Den Vorsitz führt formell der jeweilige Geschäftsführer, der Ausführende ist aber in der Praxis zum Großteil der Niederlassungsprokurist. Dieser war im vorliegenden Fall Herr C. Gemäß Herrn Z wurde Herr C im Rahmen der S/E-Expansion (Griechenland, Ungarn, Schweiz) der BF auch mit der Ausbildung von schweizer (aufgrund der räumlichen Nähe) Filialleitern bzw. griechischen und ungarischen Regionalverkaufsleitern betraut, welche ebenfalls Ende 2005/ Anfang 2006 begann. Zudem ist anzumerken, dass sämtliche neu beförderte LVK (aufgrund der auf Seite 4 unten angeführten Neueinführung der doppelten LVK-Besetzung Ende 2005) in R eingearbeitet wurden. In der Anlage finden Sie dazu die Bereichsleiterliste (Anlage 2) in Zusammenhang mit den griechischen und ungarischen Regionalverkaufsleitern sowie eine Übersicht (Historie) über die Einarbeitung der neue beförderten Mitarbeiter (MA) (Anlage 3). Die Umsetzung der oben beschriebenen Aufgaben und Projekte - insbesondere die reibungslose Einschulung seiner beiden Nachfolger - waren für den Betrieb der BF äußerst wichtig. Damit Herr C der Übernahme dieser zusätzlichen Aufgaben zustimmte und um seine Leistungsbereitschaft sicher zu stellen, wurde zwischen der BF und Herrn C nach mehreren Verhandlungsrunden die oben erwähnte Gehaltserhöhung vereinbart.

D (Haftungsbescheid 2008)

Das Gehalt von Herrn D wurde mit Jänner 2008 erhöht. Mit Ende Juni 2008 wurde das Dienstverhältnis aus gesundheitlichen Gründen einvernehmlich gelöst. Herr D war Leiter Verkauf (LVK) in der Zweigniederlassung (ZNL) S. Aufgrund gesundheitlicher Probleme (Strahlentherapie etc; bei Bedarf können hier ärztliche Atteste und Schreiben vorgelegt werden) empfahl die behandelnde Ärztin Herrn D mit Schreiben vom 10. Dezember 2007, dringend in den vorzeitigen krankheitsbedingten Ruhestand zu treten. Für die BF war es äußerst wichtig, dass sich Herr D bereit erklärt noch weitere 6 Monate mit voller Arbeitskraft weiter zu arbeiten, um einerseits noch offene Projekte abzuschließen und andererseits seine beiden Nachfolger umfassend einzuschulen, um einen reibungsloser Übergang zu ermöglichen. Nach mehreren Verhandlungsrunden zwischen Herrn D und der BF wurden dann Ende Dezember 2007 die Vereinbarung über den vorzeitigen Austritt mit der BF unterfertigt und die oben erwähnte Gehaltserhöhung vereinbart. Zu den zusätzlichen Aufgaben von Herrn D gehörten beispielsweise: Gemäß den Ausführungen von Herrn P, dem Geschäftsführer der ZNL S, musste Herr D während der folgenden 6 Monate bis zu seinem Austritt seinen Nachfolger, Herrn W, einschulen sowie seinen jungen Kollegen Herrn T, der erst per 1. Mai 2006 zum weiteren Leiter



Verkauf in S befördert worden war, unterstützen. Gerade im Verkauf war der Zeitraum von 2007 bis 2009 einer großen Dynamik unterworfen. Die Setzordnung in den Filialen wurde einer ständigen Änderung unterworfen, wie auch generell die Ausstattung in den Filialen. Anfang 2008 wurde die Umrüstung der Kühlregale beschlossen und in der Folge umgesetzt. Ende 2007 wurde ein neues Möbel für Druckgaspäckungen zur Umsetzung freigegeben. Zusätzlich ist anzumerken, dass sein Geschäftsführer Herr SP für die Expansion Süd-Ost eingesetzt wurde (Bei Bedarf können diesbezügliche Nachweise übermittelt werden: zB Hotelrechnungen). In diesem Zusammenhang war er auch intensiv für Griechenland im Einsatz. Da der Verkaufsbereich in der ZNL den operativsten und damit umfangreichsten Bereich darstellt, ist der Geschäftsführer dabei in der Regel stark involviert. Bei dessen Abwesenheit oder Beauftragung mit zusätzlichen Themen wie im Falle von Herrn P die Süd-Ost-Expansion - lastet umso mehr Verantwortung auf dem für den Verkauf zuständigen Prokuristen und damit im konkreten Fall auf Herrn D. In diesem Zusammenhang stimmte die BF schließlich einer Erhöhung seiner Bezüge zu.

#### *E (Haftungsbescheid 2008)*

Das Gehalt von Frau E wurde mit Juli 2008 erhöht. Mit 31. Dezember 2008 wurde das Dienstverhältnis wegen Inanspruchnahme der vorzeitigen Alterspension bei langer Versicherungsdauer einvernehmlich gelöst. Frau E ist mit 1. Dezember 1971 in die BF eingetreten. Mit 1. Juni 1986 wurde sie zur Leiterin Verwaltung der Hauptniederlassung (HNL) befördert. Unter anderem hat sie dabei die gesamte Süd-/Ost-Expansion mit vorbereitet. Erst mit 1. Mai 2006 erhielt sie Verstärkung durch Frau MD sowie durch Frau KP. Mit 1. Februar 2008 folgte Frau ZN, die in Folge zu ihrer Nachfolgerin bestellt wurde. Der Ehemann von Frau E litt an den Folgen eines schweren Schlaganfalles und wurde von ihr neben ihrem Vollzeit-Job gepflegt. Herr E ist dann im folgenden Frühjahr 2009 verstorben. Frau E war in Kenntnis seines schlechten Gesundheits-Zustandes bestrebt die BF so rasch als möglich zu verlassen, um mehr Zeit mit Ihrem Ehemann verbringen zu können. Theoretisch hätte sie zu jeder Zeit (vor seinem Tod) die Firma verlassen können. Frau E musste somit ihr gesamtes Aufgabengebiet, welches sie über 20 Jahre alleine betreute, innerhalb kurzer Zeit auf 3 Personen aufteilen. Diese Aufteilung, welche sie neben ihrer laufenden Arbeit durchführen musste, verursachte naturgemäß einen extremen Aufwand in zeitlicher (da die Übergabe eben an 3 Personen erfolgen musste) als auch in persönlicher Hinsicht, da sie ihren Ehemann neben ihrem Vollzeit-Job pflegen musste. Frau E hat schließlich auf Drängen der BF zugestimmt, dass sie noch bis Ende 2008 im Unternehmen bleibt und sich - trotz ihrer Doppelbelastung - mit vollem Einsatz um die Einschulung sowie den reibungslosen Übergang auf ihre noch unerfahrenen Nachfolger gekümmert. Im Gegenzug dazu hat die BF einer Gehaltserhöhung zugestimmt.

#### *F (Haftungsbescheid 2009)*

Das Gehalt von Frau F wurde mit Jänner 2009 erhöht. Mit Ende Oktober 2009 wurde das Dienstverhältnis einvernehmlich gelöst. Frau F war Leiterin Einkauf (LEK) in der Zweigniederlassung (ZNL) R. Als Nachfolgerin von Frau F war Frau BS vorgesehen. Frau BS ist mit 17. September 2008 auf Basis eines Teilzeitvertrages (20 h /Woche)

aus ihrer Karenz zurückgekehrt. Am 18. September 2008 hat Frau F dann ihre Beendigungsvereinbarung mit der BF unterzeichnet. Nach intensiven Verhandlungen hat Frau F im Gegenzug zu einer Gehaltserhöhung ab dem 1. Jänner 2009 zugestimmt, dass sie zusätzlich zu ihrer laufenden Arbeit als LEK sich um neue Projekte sowie die Einschulung ihrer Nachfolgerin kümmert. Frau F musste somit ihre Nachfolgerin, die ab 1. September 2009 wieder auf Vollzeitbasis als Leiterin Einkauf für die ZNL R (und vor ihrer Karenz als Zentraleinkäuferin) tätig war, einschulen. Gleichzeitig war Fr. BS für neue Projekte als Projektleiterin vorgesehen. Die ZNL R ist mit einer IT-Abteilung ausgestattet, die zum damaligen Zeitpunkt für den gesamten Wareneingangs-Bereich zuständig war (mittlerweile hat diese Zuständigkeit gewechselt), weshalb eine höhere Arbeitsbelastung auf der Einkaufsabteilung lastete. Teilweise wurde Frau F in diese Sonderprojekte eingebunden.

Zudem weisen wir darauf hin, dass wenn es die Absicht der BF gewesen wäre, lediglich die Bemessungsgrundlage für die gesetzliche Abfertigung zu erhöhen, nach dem Aktualitätsprinzip eine einmalige Erhöhung im letzten Monat des Dienstverhältnisses ausgereicht hätte. Es wäre nicht erforderlich gewesen, das laufende monatliche Entgelt mehrere Monate davor (siehe Darstellung weiter vorne), zu erhöhen. Dies erklärt sich nur dadurch, dass die BF die Motivation und Leistungsbereitschaft der leitenden Mitarbeiter in Hinblick auf definierte unternehmensinterne Sonderaufgaben bis zum letzten Arbeitstag sicher stellen wollte. Weiters ist in Bezug auf die von der Außenprüfung angeführte Entscheidung des UFS Graz (29.12.2010, RV/0550-G/06) zu beachten, dass die (von dieser Entscheidung) betroffene Arbeitnehmerin Gesellschafterin des Unternehmens, im Firmenbuch eingetragene Prokuristin (ohne dafür eine Entlohnung zu bekommen) und sämtliche Gesellschafter und Geschäftsführer Familienmitglieder der betroffenen Arbeitnehmerin waren. Zudem erfolgte die Gehaltserhöhung unmittelbar (einen Monat) vor dem Ausscheiden aus dem Unternehmen. Bei den betroffenen vier Mitarbeitern der BF handelte es sich hingegen um sogenannte "fremde Dritte". Wie auch der UFS in seiner Entscheidung zutreffend anmerkt, widerspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Unternehmen fremden Dienstnehmern ohne eine betriebliche und wirtschaftliche Rechtfertigung deren Gehalt wesentlich erhöht und dieses wiederum für die Berechnung der begünstigt besteuerten Abfertigung heranzieht ("Fremden Dritten schenkt man nichts").

#### *Keine Beeinträchtigung des Abfertigungsanspruchs*

Bei dem vom OGH (17.3.2004, 9 ObA 101/03y) entschiedenen Fall handelte es sich um zwei Dienstnehmer, deren monatliches Entgelt unmittelbar vor Pensionsantritt und somit Anfall der gesetzlichen Abfertigung deutlich reduziert wurde. Gestaltungen zum Nachteil des Dienstnehmers im Hinblick bzw im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses sind laut OGH unbeachtlich. Da es sich bei den betroffenen vier Mitarbeitern ausschließlich um Erhöhungen des laufenden monatlichen Entgelts handelte und keine Beeinträchtigung des Abfertigungsanspruchs vorliegt, findet das oben zitierte Erkenntnis des OGH in diesem Punkt keine Anwendung auf die hier vorliegenden

*Sachverhalte. Zudem weisen wir darauf hin, dass es sich beim AngG um ein relatives Schutzrecht für Dienstnehmer handelt. D.h. eine Schlechterstellung ist nicht möglich, sehr wohl aber eine Besserstellung des Dienstnehmers. Zusammenfassend halten wir fest, dass von der Außenprüfung nur eine pauschale Feststellung bezogen auf alle betroffenen Fälle, aber keine Beurteilung im Einzelfall erfolgte und diese ihrer Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) daher nicht nachgekommen ist. Weiters wurde von uns schlüssig dargestellt, dass die von der Außenprüfung zitierte UFS-Entscheidung (29.12.2010, RV/0550-G/06) auf die betroffenen Mitarbeiter keine Anwendung findet. Einerseits wird von Seiten des UFS das seiner Entscheidung zu Grunde gelegte OGH Erkenntnis (17.3.2004, 9 ObA 101/03y) unter rechtsirriger Berufung zitiert und andererseits liegen die vom OGH festgelegten Voraussetzungen (Ursache in der bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses + Beeinträchtigung des Abfertigungsanspruchs), die für eine Einschränkung des Aktualitätsprinzips kumulativ erfüllt sein müssen, bei keinem der vier Mitarbeiter vor. Zudem handelte es sich bei den vier Mitarbeitern um sogenannte "fremde Dritte", denen aus den Erfahrungen des täglichen Lebens ein Unternehmen keine Leistungen ohne eine Gegenleistung (=unentgeltlich) überlässt. Eine Abweichung vom Aktualitätsprinzip, dh der Bemessung der Abfertigung nach dem für den letzten Monat gebührenden Entgelt, ist für die hier betroffenen Mitarbeiter folglich nicht geboten.*

Am 12.7.2012 legte das Finanzamt diese Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

Mit **Erkenntnis vom 31.3.2015, RV/5100818/2012**, gab das Bundesfinanzgericht der als Beschwerde erledigten Berufung vom 13.5.2012 statt. Auf die dortigen Entscheidungsgründe wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Gegen diese Entscheidung richtete sich eine außerordentliche Revision des Finanzamtes, welcher der **Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27.4.2017, Ra 2015/15/0037**, Folge gab. Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 31.3.2015 wurde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. In seinen Erwägungen führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

*Voraussetzung der Anwendung der Begünstigungsvorschrift des § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist das Vorliegen einer „Abfertigung“. Nach der Bestimmung ist darunter „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“.*

*Mit der Wortfolge „Entschädigung durch den Arbeitgeber..., die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften zu leisten ist“ wird grundsätzlich auch für steuerliche Zwecke an die zivilgerichtlichen Vorschriften angeknüpft. Allerdings findet diese Anknüpfung dort ihre Grenzen, wo die Regelungen*

*des Zivilrechts und der dazu ergangenen zivilgerichtlichen Rechtsprechung, die den Schutz der Dienstnehmer vor Augen haben und kurzfristige Entgeltsänderungen vor Auflösung des Dienstverhältnisses daher vor diesem rechtlichen Hintergrund prüfen, einen weitergehenden Normzweck als § 67 Abs. 3 EStG 1988 verfolgen.*

*Von einer „auf Grund gesetzlicher Vorschriften“ zu leistenden einmaligen Entschädigung durch den Arbeitgeber bei Auflösung des Dienstverhältnisses im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 kann nämlich nicht mehr gesprochen werden, wenn an Stelle einer über die gesetzliche Abfertigung hinaus gehenden einmaligen Entschädigung durch den Arbeitgeber bei Auflösung des Dienstverhältnisses wenige Monate vor dieser Auflösung - ohne erkennbare Rechtfertigung in einem veränderten vertraglichen Arbeitsumfang oder in einem unangemessenen Ausmaß zu solchen Veränderungen - das monatliche Entgelt wesentlich erhöht wird. Die solcherart erhöhten Abfertigungsansprüche ergeben sich nicht aus der unveränderten Fortführung des mehrjährigen Dienstverhältnisses und daraus resultierenden gesetzlichen Ansprüchen, sondern aus einer anlässlich der Auflösung des Dienstverhältnisses kurzfristig eingeräumten Erhöhung. Damit liegt aber ungeachtet eines Durchschlagens der Erhöhung auf § 23 AngG insoweit keine Abfertigung „aufgrund gesetzlicher Vorschriften“ iSd § 67 Abs. 3 EStG 1988 vor.*

*Indem das Bundesfinanzgericht davon ausgegangen ist, dass das arbeitsrechtliche Aktualitätsprinzip uneingeschränkt für die Abgrenzung von § 67 Abs. 3 EStG 1988 zum Tragen kommt, hat es die Rechtslage verkannt und deshalb notwendige Feststellungen unterlassen.*

*Im Revisionsfall sind zum einen die massiven Erhöhungen des monatlichen Bruttogehalts in den revisionsgegenständlichen vier Fällen hervorzuheben (von 10.043,91 € auf 19.473,20 €; von 10.165,77 € auf 22.911,80 €; von 14.743,40 € auf 38.005,13 € sowie von 10.531,04 € auf 21.829,56 €). Zum anderen deuten die vom Finanzamt festgestellten und nachversteuerten (und von der Mitbeteiligten nicht weiter bekämpften) außerordentlichen Gehaltserhöhungen für mit der Auflösungsvereinbarung bereits dienstfrei gestellte Mitarbeiter auf eine Unternehmenspraxis hin, die solche Gehaltserhöhungen im Zuge der Auflösung von Dienstverhältnissen offenbar systematisch und ohne Bezug zu für das Unternehmen konkret erbrachten Zusatzleistungen gewährt hat. Das Bundesfinanzgericht wird daher vor diesem Hintergrund zu prüfen haben, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß die in den revisionsgegenständlichen Fällen vorgebrachten Zusatzaufgaben der Dienstnehmer eine Erhöhung ihrer Bezüge gerechtfertigt haben. Dabei widerspricht es der Lebenserfahrung, dass allein die Einschulung von Nachfolgern mit beträchtlichen Lohnsteigerungen gesondert abgegolten wird.*

## **B) Beweiswürdigung**

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Im Rahmen dieser Feststellung des für die Entscheidung relevanten Sachverhaltes (der tatsächlichen Verhältnisse im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO) tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes generell bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO, 5. Auflage, § 115 Tz 12). So hat der Verwaltungsgerichtshof etwa zur Bestimmung des (mittlerweile durch BGBl I Nr. 118/2015 aufgehobenen) § 67 Abs. 7 EStG ausgeführt, dass es demjenigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, obliegt, *selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels* die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (VwGH 25.10.2001, 99/15/0198).

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht weiters dann, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, oder *wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen* (Ritz, a.a.O., Tz 13 mit Hinweis auf VwGH 22.1.1992, 90/13/0200, VwGH 7.6.2001, 95/15/0049 und 30.9.2004, 2004/16/0061). Verletzt die Partei diese ihre erhöhte Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung festzustellen (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Die Beschwerdeführerin hat im vorliegenden Fall im verwaltungsbehördlichen Verfahren vor dem Finanzamt keinerlei Gründe für die beträchtlichen Erhöhungen der Bezüge der eingangs angeführten Mitarbeiter relativ kurze Zeit vor deren Ausscheiden aus dem Unternehmen genannt. Erst im Zuge der verfahrensgegenständlichen Beschwerde (damals Berufung) wurden erstmals Gründe für die Gehaltserhöhungen genannt. Diese Gründe beschränken sich dabei nur auf jenen Teil der Mitarbeiter, mit denen keine Dienstfreistellung vereinbart wurde. Hinsichtlich der dienstfrei gestellten Mitarbeiter wurden keinerlei Gründe für die ungewöhnlich hohen Gehaltserhöhungen vorgebracht.

Zu den von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Gründen hat schon der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 27.4.2017 ausgeführt, es widerspreche der Lebenserfahrung, dass allein die Einschulung von Nachfolgern mit beträchtlichen Lohnsteigerungen gesondert abgegolten wird. Auch die übrigen, für die Lohnerhöhungen ins Treffen geführten Gründe überzeugen nicht:

Die Beschwerdeführerin hat mit dem Dienstnehmer C im Jänner 2006 eine Erhöhung des Bruttobezuges (Grundlohn ohne Überstundenpauschale) von 10.093,41 € auf 19.473,20 € vereinbart. Der Gesamtbruttolohn (einschließlich Überstundenpauschale für durchschnittlich 20 Überstunden im Monat und Sachbezug) erhöhte sich dadurch von 12.385,00 € auf € 23.450,00 €. Von einer Erhöhung des zeitlichen Beschäftigungsausmaßes ist nicht auszugehen, da die Beschäftigung auch zuvor bereits als Vollzeitbeschäftigung ausgeübt wurde. Das gegenständliche Dienstverhältnis wurde auf Grund der vertraglichen Vereinbarung vom 10.4.2006 mit 31.8.2006 einvernehmlich

gelöst. Als betrieblicher Grund für diese außerordentliche Gehaltserhöhung wurde die Arbeitsbelastung durch starke Expansion der Zweigniederlassung R bis Anfang 2006, die Einschulung eines neuen Verkaufsleiters bzw. die Einschulung seines Nachfolgers als Verkaufsleiters sowie die Ausbildung von Regionalverkaufsleitern für Schweiz, Griechenland und Ungarn im Zusammenhang mit der Expansion des Unternehmens angeführt. Bei diesen erbrachten Leistungen handelt es sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht um Sonderleistungen, die gesondert zu honorieren wären, sondern um die Erfüllung von Aufgaben, die mit der vom Dienstnehmer bekleideten Funktion verbunden sind, und sind diese Aufgaben - zumindest die vermehrte Arbeitsbelastung durch Expansion der Filialen - kontinuierlich bis zum Jahr 2006 angewachsen und nicht erst mit Jänner 2006 erstmals zu erfüllen gewesen. Auch der Arbeitskreis Verkauf wurde bereits im Sommer 2005 an die Zweigniederlassung übertragen. Die Arbeitsleistung des Dienstnehmers C wurde auch von der Beschwerdeführerin durch eine angemessene Entlohnung bis zum Jahr 2005 honoriert. Allein der Umstand der Einschulung zweier neuer Verkaufsleiter sowie die beginnende Ausbildung von Verkaufsleitern bzw. Filialleitern für ausländische Tochtergesellschaften stellen wie bereits erwähnt keine triftigen Gründe dar, um diese außerordentliche Gehaltserhöhung ab Jänner 2006 zu rechtfertigen, da eine unangemessene oder zu niedrige Entlohnung auch bis zum Jahr 2005 nicht gegeben erscheint.

Zwischen der Beschwerdeführerin und dem Dienstnehmer D wurde die Vereinbarung über die Beendigung des Dienstverhältnisses zum 30. 6. 2008 bereits im Dezember 2007 geschlossen. Ab Jänner 2008 wurde der Bruttobezug (Grundbezug ohne Überstundenpauschale und Sachbezug) von 10.165,77 € auf 22.911,80 € erhöht, sodass sich ab Jänner 2008 ein Gesamtbruttobezug (einschl. Überstundenpauschale und Sachbezug) in Höhe von 27.485,00 € ergibt, was einer Erhöhung von mehr als 100% gegenüber dem Bruttomonatsbezug des Jahres 2007 (12.528,57 €) entspricht. Als betriebliche Gründe für diese Gehaltserhöhung wurde ebenfalls die Einschulung seines Nachfolgers als Leiter Verkauf bzw. die Einschulung eines weiteren Mitarbeiters, der aber bereits mit 1.5.2006 zum weiteren Leiter Verkauf in der Filiale S befördert wurde, angeführt. Das Beschäftigungsausmaß des Dienstnehmers war im Jahr 2008 unverändert gegenüber 2007, da der Dienstnehmer auch bisher schon in Vollzeit beschäftigt war und neben dem Gehalt ein Überstundenpauschale für durchschnittlich 20 Überstunden im Monat erhalten hat. Bei der Einschulung von Verkaufsleitern, wovon ein Verkaufsleiter bereits seit dem 1.5.2006 im Betrieb beschäftigt war und der zweite Verkaufsleiter als Nachfolger des Dienstnehmers D vorgesehen war, handelt es sich um Aufgaben, die mit der vom Dienstnehmer bekleideten Funktion zu erfüllen sind. Auch der Einwand, dass der Verkauf im Zeitraum ab 2007 einer großen Änderung unterworfen war und wegen der längeren Abwesenheit des Geschäftsführers der Dienstnehmer D mitunter mehr Verantwortung zu tragen hatte, vermag diese außerordentliche Gehaltserhöhung nicht zu rechtfertigen, zumal bisher dem Dienstnehmer D schon eine angemessene Entlohnung für dessen Aufgabenbereich bzw. Tätigkeit gewährt wurde. Die in der Beschwerde

angeführten "Zusatzaufgaben" (Änderung der Setzordnung und Ausstattung in den Filialen, Umrüstung der Kühlregale, Freigabe eines neuen Möbels für Kühlregale) gehören nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zum Kernaufgabengebiet eines Leiters für den Verkauf.

Mit der Dienstnehmerin E wurde die Vereinbarung über die einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses zum 31.12.2008 am 3.12.2007 abgeschlossen. Ab Juli 2008 wurde der Grundbezug (ohne Überstundenpauschale und Sachbezug) von 14.743,40 € auf 38.005,13 € erhöht, sodass die Dienstnehmerin ab Juli 2008 einen Bruttobezug in Höhe von 44.595,33 € (darin enthalten das Überstundenpauschale für durchschnittlich 20 Überstunden monatlich und Sachbezug) erhalten hat und ergibt sich dadurch gegenüber dem Monat Juni 2008 (Bruttogehalt 17.300,00 €) eine Gehaltserhöhung von mehr als 150 Prozent. Als betrieblicher Grund für die Gehaltserhöhung wurde bei dieser Dienstnehmerin angeführt, dass diese seit dem Jahr 1986 alleinige Leiterin der Verwaltung der Hauptniederlassung gewesen sei und erst mit 1.5.2006 personelle Verstärkung durch die Zuteilung von zwei weiteren Mitarbeiterinnen erhalten habe. Mit 1.2.2008 sei eine weitere Mitarbeiterin für die Abteilung aufgenommen worden, die in der Folge zu ihrer Nachfolgerin bestimmt worden sei. Auch die Dienstnehmerin E war in Vollzeit beschäftigt und ist im Beschäftigungsausmaß gegenüber den Vorjahren keine Änderung eingetreten. Zusätzliche Aufgaben wären die Aufteilung des Aufgabengebietes auf drei Personen gewesen, wobei zwei zusätzliche Personen in der Abteilung aber bereits seit 1.5.2006 eingesetzt waren, sowie die Einschulung dieser Personen gewesen. Wegen der Betreuung ihres kranken Ehemannes wäre E bestrebt gewesen, den Betrieb der Beschwerdeführerin so schnell wie möglich zu verlassen, durch die ihr gewährte Gehaltserhöhung wäre diese aber noch bis Ende Dezember als Dienstnehmerin im Unternehmen verblieben. Die von E geleisteten Arbeiten - wie Einschulung der Nachfolger in ihrer Abteilung neben der laufenden Arbeit - stellen Arbeiten dar, die mit dem Arbeitsplatz der Dienstnehmerin üblicherweise verbunden sind und rechtfertigen allein wie bereits erwähnt nicht diese außerordentliche Gehaltserhöhung sechs Monate vor Beendigung des Dienstverhältnisses. Zudem ist zu berücksichtigen, dass zwei Mitarbeiterinnen bereits ab 1.5.2006 der Abteilung der Dienstnehmerin E zugeteilt waren und sich daher die Ausbildung bzw. Einschulung dieser beiden Mitarbeiterinnen auch auf den Zeitraum ab 1.5.2006 bis 30.6.2008 erstreckte und das in diesem Zeitraum gewährte Bruttogehalt in Höhe von 17.300,00 € auch von der Beschwerdeführerin als Dienstgeberin als angemessener Bezug angesehen wurde.

Schließlich wurde auch bei der Dienstnehmerin F F am 18.9.2008 die Beendigung des Dienstverhältnisses zum 31.10.2009 vereinbart, und kam es in weiterer Folge mit Jänner 2009 zu einer Erhöhung des Grundgehaltes von bisher 10.531,04 € auf 21.859,56 €. Unter Einbeziehung des gewährten Überstundenpauschales und des gewährten Sachbezuges kam es somit zu einer Erhöhung des Bruttogehaltes von 12.357,14 € auf € 25.614,96 € ab Jänner 2009. Auch in diesem Fall wurde als betrieblicher Grund der Gehaltserhöhung acht Monate vor Beendigung des Dienstverhältnisses der Umstand angeführt, dass

die Dienstnehmerin ihre Nachfolgerin, die im September 2008 nach Beendigung des Karenzurlaubes wieder die Arbeit aufgenommen hatte, einschulen musste. Weiter wurde als Grund der Gehaltserhöhung angeführt, dass eine höhere Arbeitsbelastung auf der Einkaufsabteilung lastete, da die IT-Abteilung der Zweigniederlassung in R für den gesamten Einkaufsbereich zuständig gewesen wäre. Auch bei der Dienstnehmerin F ist im zeitlichen Ausmaß der Arbeitsleistung keine Änderung ab 1.1.2009 gegenüber den Vorjahren eingetreten. Die Einschulung einer Nachfolgerin stellt auch bei ihr keine spezielle qualitative Mehrleistung dar, da bei allen leitenden Angestellten vom Arbeitgeber verlangt wird, einen Nachfolger bzw. eine Nachfolgerin rechtzeitig einzuschulen, um einen reibungslosen Übergang des Aufgabenbereiches innerhalb des Unternehmens zu gewährleisten. In welche "Sonderprojekte" die Dienstnehmerin tatsächlich "teilweise" eingebunden gewesen sein soll, wurde nicht näher dargestellt. Inwiefern für die Frage der Erhöhung des Gehaltes um mehr als 100 % etwas aus dem Umstand zu gewinnen sein soll, dass die Zweigniederlassung R damals mit einer IT-Abteilung ausgestattet war, die für den gesamten Wareneingangsbereich zuständig war, ist für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar. Dass diese IT-Zuständigkeit neu mit dem Zeitpunkt der Gehaltserhöhung begründet worden wäre und für diese IT-Zuständigkeit eine besondere und über die allgemeine Verantwortung hinausgehende Verantwortlichkeit der Dienstnehmerin eingetreten wäre, wurde nicht behauptet.

Zusammenfassend muss daher für alle vier betroffenen Dienstnehmer festgestellt werden, dass die außerordentlichen Gehaltserhöhungen wenige Monate vor Beendigung des Dienstverhältnisses nicht auf die Erbringung von qualitativen oder quantitativen Mehrleistungen zurückzuführen sind. Dazu kommt noch, dass – wie bereits der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat – die vom Finanzamt festgestellten und nachversteuerten (und von der Beschwerdeführerin nicht weiter bekämpften) außerordentlichen Gehaltserhöhungen für mit der Auflösungsvereinbarung bereits dienstfrei gestellter Mitarbeiter (A, B, G) auf eine Unternehmenspraxis hindeuten, die solche Gehaltserhöhungen im Zuge der Auflösung von Dienstverhältnissen offenbar systematisch und ohne Bezug zu für das Unternehmen konkret erbrachten Zusatzleistungen gewährt hat.

Schließlich kann im Rahmen der Beweiswürdigung nicht außer Acht gelassen werden, dass im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung keinerlei Gründe für die Gehaltserhöhungen genannt worden waren, keinerlei schriftliche Vereinbarungen mit den betroffenen Dienstnehmern vorgefunden wurden und auch in weiterer Folge nicht vorgelegt wurden. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrungen, dass über Gehaltserhöhungen in diesem Ausmaß (mehrfach über 100 %) keinerlei schriftliche Vereinbarungen zwischen den Dienstgeber und Dienstnehmer abgeschlossen werden. Der Umstand, dass erst im Rechtsmittelverfahren erstmals Gründe für die festgestellten Gehaltserhöhungen – und auch dies nur für einen Teil der Dienstnehmer – vorgetragen wurden, spricht vielmehr nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes unzweifelhaft dafür, dass erst nachträglich Begründungen gesucht und vorgebracht wurden, welche die



sachlich nicht zur begründenden Gehaltserhöhungen nachträglich rechtfertigen sollten. Damit sollte der tatsächliche Beweggrund für die Gehaltserhöhungen (ungerechtfertigte Inanspruchnahme der begünstigten Besteuerung gemäß § 67 Abs. 3 EStG für freiwillig geleistete Zahlungen anlässlich der Beendigung der Dienstverhältnisse) verschleiert werden.

### **C) Rechtslage und Erwägungen**

§ 67 Abs. 3 EStG regelt die begünstigte Besteuerung von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt. Unter Abfertigung ist dabei nach der Legaldefinition dieser Bestimmung 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.

Zu den gesetzlichen Vorschriften im Sinne dieser Legaldefinition zählt § 23 AngG. Demnach gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung, wenn das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert hat. Die Abfertigung beträgt abhängig von der Dauer des Dienstverhältnisses ein Mehrfaches "des dem Angestellten für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Entgeltes".

Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung einer gesetzlichen Abfertigung sind ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Abfertigung und die Auflösung des Dienstverhältnisses (Jakom, EStG, 2014, § 67 Tz 8 mit Hinweis auf VwGH 18.9.2013, 2009/13/0207; 2010/13/0138).

Nach der im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ergangenen, oben zitierten und gemäß § 63 VwGG für das fortgesetzte Verfahren Bindungswirkung entfaltenden Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.4.2017 kann aber von einer Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 nicht mehr gesprochen werden, wenn an Stelle einer über die gesetzliche Abfertigung hinaus gehenden einmaligen Entschädigung durch den Arbeitgeber bei Auflösung des Dienstverhältnisses wenige Monate vor dieser Auflösung - ohne erkennbare Rechtfertigung in einem veränderten vertraglichen Arbeitsumfang oder in einem unangemessenen Ausmaß zu solchen Veränderungen - das monatliche Entgelt wesentlich erhöht wird. Die solcherart erhöhten Abfertigungsansprüche ergeben sich nicht aus der unveränderten Fortführung des mehrjährigen Dienstverhältnisses und daraus resultierenden gesetzlichen Ansprüchen, sondern aus einer anlässlich der Auflösung des Dienstverhältnisses kurzfristig eingeräumten Erhöhung. Damit liegt aber ungeachtet eines Durchschlagens der Erhöhung auf § 23 AngG insoweit keine Abfertigung „aufgrund gesetzlicher Vorschriften“ iSd § 67 Abs. 3 EStG 1988 vor.

Da im gegenständlichen Fall – wie oben im Rahmen der Beweiswürdigung festgestellt – den gewährten Gehaltserhöhungen weder ein vertraglich veränderter Arbeitsumfang noch eine überzeugende sachliche Rechtsfertigung zugrunde lag, diese daher als unangemessen zu qualifizieren waren und allein der ungerechtfertigten Erlangung einer steuerlichen Begünstigung dienten, ging das Finanzamt zutreffend davon aus, dass insoweit keine Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG vorliegt. Die angefochtenen Bescheide erweisen sich damit als rechtmäßig, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

#### **D) Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die sich im vorliegenden Fall stellenden Rechtsfragen hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in der Entscheidung vom 27.4.2017 geklärt. Eine im Einzelfall vorgenommene Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (VwGH 30.06.2015, Ra 2015/15/0028 mit Hinweis auf VwGH 12.2.2015, Ra 2015/02/0021).

Linz, am 29. Mai 2017