



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Mag. Michael Kühne und Gerd Dörflinger im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung der AGV, vom 19. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch HR Dr. Werner Zohmann, vom 5. März 2004 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid nach der am 8. Juni 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit dem angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheid wurde die Berufungswerberin (Bw.) als Arbeitgeberin gemäß § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer sowie Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt 48.124,21 € in Anspruch genommen. Die strittigen Abgaben betreffen eine steuerbegünstigt zur Auszahlung gelangte Abfertigung für einen leitenden Angestellten (FD), dessen Dienstverhältnis wenige Tage nach der Beendigung wieder "neu" begründet worden ist.

Gegen diesen Bescheid hat die Bw. Berufung erhoben und diese damit begründet, dass das Dienstverhältnis zu Herrn D laut Vereinbarung vom 19.11.2001 durch einvernehmliche Auflösung zum 31.12.2001 beendet worden sei. Der Lohnsteuerprüfer sei davon ausgegangen, dass bereits bei der Auflösung des Dienstverhältnisses mit Herrn D vereinbart

worden sei, dass dieser wieder bei der Firma O als Angestellter eintritt. Nachdem die Position des Vertriebsleiters abgeschafft und Herrn D in Aussicht gestellt worden sei, dass er vielleicht Nachfolger vom damaligen Geschäftsführer Herrn N werde, was er letztendlich nicht geworden sei, sei er frustriert gewesen und habe mit der Firma O nichts mehr zu tun haben wollen. Herr D habe sich dann auch von einem Anwalt beraten lassen und auf Punkt 8. der Auflösungsvereinbarung bestanden. Dieser Punkt sei in der Vereinbarung, die O an Herrn D übermittelt habe, noch nicht enthalten gewesen. Auf Grund des Sachverhaltes ginge die Bw. davon aus, dass die Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag sowie der Dienstgeberzuschlag richtig berechnet worden sei und daher keine Differenzen bestünden. Es werde daher ersucht, der Berufung stattzugeben und einen neuen Bescheid zu erlassen.

Das Finanzamt hat eine abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen und darin im Wesentlichen ausgeführt, dass der Anspruch auf steuerliche Begünstigung zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses geknüpft sei. Wenn eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei der Beendigung geplant gewesen bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt worden sei, liege ein einheitliches Dienstverhältnis vor. In diesem Fall könne eine Abfertigung nicht steuerbegünstigt ausgezahlt werden. Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liege auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung in der Entlohnung eintrete. Werde ein Dienstverhältnis nach einer Woche Unterbrechung, wohl mit einer anderen, aber gleich- oder höherwertigen Tätigkeit und noch dazu mit gleicher oder sogar höherer Entlohnung wieder aufgenommen, könne von einer Realisierung der Abfertigungstatbestände nicht gesprochen werden. Im vorliegenden Fall sei mittels Vereinbarung vom 19.11.2001 zwischen Herrn D und der VA unterschrieben bestätigt worden, dass das Dienstverhältnis im beiderseitigem Einvernehmen aufgelöst werde. Weiters sei in Punkt 8. dieser Vereinbarung bestätigt, dass eventuelle Lohnsteuernachzahlungen in Bezug auf die gesetzliche und freiwillige Abfertigung von VA übernommen würden, und zwar auch bei Wiedereintritt in das Unternehmen. Tatsächlich sei es dann so, dass Herr D am 7.1.2002, d.h. nur 7 Tage nach der einvernehmlichen Lösung des Dienstverhältnisses wieder als Dienstnehmer angemeldet worden sei. Zum Lohnvergleich der Jahre 2001 und 2002 werde festgestellt, dass der monatliche Brutto-Durchschnittsgehalt im Jahr 2001 ca. 88.000,-- S (6.395,21 €) und im Jahr 2002 ca. 89.000,-- S (6.467,88 €) betragen habe.

Die Bw. hat nunmehr Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt und einen Antrag auf eine persönliche Vorsprache gestellt.

Diesem Ansuchen ist der unabhängige Finanzsenat nachgekommen. Der über die Besprechung verfasste Aktenvermerk vom 19.4.2006 lautet::

"Es werden von Herrn R. und Herrn B. die Struktur und die verschiedenen Führungsebenen des XY erläutert (es wird von Herrn R. hierzu ein Diagramm zwecks besserer Übersicht angefertigt).

Ad concreto wird von den Vertretern der Firma O. vorgebracht:

Herr D. war im Jahre 2001 Vertriebsleiter und es war zu erwarten, dass er dem in dieser Funktion ausscheidenden Herrn N. als Geschäftsführer nachfolgt. Dies ist jedoch auf Grund einer Board (oberste Stufe der Hierarchie, Eigentümer) - Entscheidung im September 2001 nicht erfolgt. Herr D. (Jahrgang 1951) war zu diesem Zeitpunkt bereits ca. 22 Jahre in der Firma. Da auf Grund einer Firmenumstrukturierung auch der Vertriebsleiterposten weggefallen ist und Herr D. sich nicht zurückstufen lassen wollte, hat er sich dahingehend geäußert, dass man ihn halt von seiten der Firma kündigen müsse. Es ist dann zu der im Akt befindlichen Vereinbarung vom 19.11.2001 zwischen D. und der Firma gekommen, wobei D. bzw. dessen Rechtsanwalt auf die Hereinnahme des Punktes 8. bestanden haben. D. hat dann Urlaub genommen. Herr N. hat im Dezember den Entschluss gefasst, D. wieder zurück zur Firma zu holen und ist gleich am 2. Jänner zu D. nach T. gefahren. Die Lage damals war so, dass der Posten des Landesleiters T. vakant und niemand Geeigneter bei der Hand war. N. wollte deswegen den sehr erfahrenen und durchsetzungskräftigen D. unbedingt wieder zurück in der Firma haben, weil gerade T. + I die größte und wichtigste Landesstelle von O. ist.

Gelegt werden in Kopie der Angestelltenvertrag – Landesleiter (von D. nicht unterschrieben) sowie eine Bestätigung (von D. unterschrieben) der Konditionen für die Position des Landesleiters in der Landesstelle T. vom 4. Jänner 2002.

Es wird weiters vorgebracht, dass zum Zeitpunkt der Vereinbarung vom 19.11.2001 seitens der Firma noch an kein neues Dienstverhältnis mit D. gedacht war. Das fixe Gehalt für die Landesleiterposition wurde wesentlich niedriger als für die Vertriebsleiterposition bestimmt, dazu ist dann die umsatzabhängige Variable gekommen.

D. hat die Landesstelle T. dann tatsächlich wieder in die Höhe gebracht.

Erläutert werden noch gewisse Details des Vertriebes und der Verdienstmöglichkeiten in den einzelnen Stufen des Diagramms. Es gibt kein Fixum mehr unterhalb der Position des Landesleiters."

In der am 8. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde der Sachverhalt nochmals eingehend erläutert (siehe Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist unter Abfertigung die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund einer gesetzlichen Vorschrift, 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. In der zitierten Bestimmung ist eine Lohnsteuerbegünstigung für Abfertigungen enthalten, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt. Abs. 6 des § 67 EStG 1988 enthält eine Begünstigung für sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie z.B. freiwillige Abfertigungen).

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungsvorschrift (für Abfertigungen) ist die formale Auflösung des Dienstverhältnisses. Eine formale Auflösung des Dienstverhältnisses umfasst die Kündigung bzw. einvernehmliche Auflösung, die Abrechnung und Auszahlung aller aus der Beendigung resultierenden Ansprüche und die Abmeldung des Dienstnehmers von der Sozialversicherung. Treffen zwei unmittelbar anschließende Dienstverhältnisse beim selben Arbeitgeber zusammen und wurde bei Beendigung des früheren Arbeitsverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet oder geltend gemacht, dann sind ein beendetes und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Ist dagegen eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt, liegt keine "Auflösung des Dienstverhältnisses", sondern ein einheitliches Dienstverhältnis vor (E 25.5.1998, 87/13/0178, 1988, 507; E 25.1.1989, 87/13/0117, 1989, 226; E 25.3.1992, 90/13/0068, 1992, 697). Der an den Dienstnehmer gezahlte Betrag ist in diesem Fall als sonstiger Bezug nach Abs 1 und 2 zu versteuern (E 22.2.1966, 2328/64, 1967, 69). Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liegt trotz formeller Auflösung auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung in der Entlohnung eintritt (E 7.2.1990, 89/13/0033, 1990, 277). Wird das bisherige Dienstverhältnis formal beendet (Abrechnung aller Ansprüche) und anschließend ein neues Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderten Entlohnung (Reduktion der Bezüge um mindestens 25 %) begonnen, ist die Abfertigung nach § 67 Abs. 3 zu versteuern (Doralt, 4. Auflage, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 34, 35 zu § 67 EStG 1988 und die dort zitierten Lohnsteuerrichtlinien).

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG ist unter Abfertigung die einmalige Entschädigung zu verstehen, die einem Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften.....vom Arbeitgeber zu leisten ist. Unmittelbare Ursache für eine solche einmalige Entschädigung (Abfertigung) ist die Beendigung des Dienstverhältnisses. Es erhebt sich daher die Frage, ob bei einem Zusammentreffen von zwei unmittelbar aneinander anschließenden Dienstverhältnissen von einem oder von zwei Dienstverhältnissen gesprochen werden kann. Wird ein Dienstverhältnis nach erfolgter Kündigung geplanterweise bzw. vom Arbeitgeber zugesagt wieder aufgenommen, wird allgemein ein fortgesetztes Dienstverhältnis angenommen werden müssen (vgl. VwGH 25.5.88, 87/13/0178). Von einer solchen Fortsetzung wird aber dann nicht die Rede sein, wenn ein Angestelltendienstverhältnis durch Kündigung beendet wird und dann nahtlos ein Arbeiterdienstverhältnis anschließt, da es sich in diesem Fall nicht mehr um das gleiche Dienstverhältnis handelt. Bloße Änderungskündigungen mit geringfügigen Änderungen in der Entlohnung beenden idR das Dienstverhältnis nicht und lösen damit keinen Anspruch auf eine Abfertigungszahlung aus (VwGH 7.2.90, 89/13/0033). Ein beendetes und neu eingegangenes Dienstverhältnis ist insbesondere bei Wechsel von Arbeits- und Angestelltenverhältnis oder Einschränkung auf eine Teilzeitbeschäftigung anzunehmen (Rz 733 LStR) (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, 3. Auflage, Einkommensteuergesetz 1988 samt Kommentierung und Durchführungsverordnungen, Tz 32 zu § 67 EStG 1988 und die dort zitierten Lohnsteuerrichtlinien).

Folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt steht unbestritten fest: Die Bw. hat mit Datum 19. November 2001 mit Herrn D eine Vereinbarung zwecks einvernehmlicher Auflösung des Dienstverhältnisses zum 31.12.2001 getroffen. Unter Punkt 8. ist in der Vereinbarung angeführt: *"Eine evt. Lohnsteuernachzahlung in Bezug auf die gesetzliche und freiwillige Abfertigung wird von O übernommen – auch bei Wiedereintritt in das Unternehmen"*. Mit 7.1.2002 wurde D von der Bw. in der Funktion eines Landesleiters für T wiederum angestellt. Hintergrund dieser persönlichen Veränderung war ein Strukturwandel im Unternehmen der Bw, im Zuge dessen die hierarchische Zwischenebene "Vertriebsleiter" eingespart worden ist. D, der gehofft hatte, von der Vertriebsleiterebene in die Geschäftsführungsebene aufzusteigen, bekleidete nach dem Wandel eine Funktion, die auf der Ebene angesiedelt war, welche bis vor der Umstrukturierung unmittelbar unter ihm gelegen war. Allerdings blieb sein Abstand zur Geschäftsführungsebene unverändert. Er ist vor wie nach dem Strukturwandel auf der unmittelbar unter der Geschäftsführung gelegenen Führungsebene anzusiedeln. Ähnliches gilt für seinen Lohn: Wenngleich sich die Lohnstruktur dadurch veränderte, dass der Fixlohnanteil sank und der Provisionsanteil anstieg, so änderte sich doch das Gesamtgehalt nicht, da sich die Veränderungen die Waage hielten.

Vorausgegangen war dieser Anstellung als Landesleiter, dass der als Geschäftsführer ausscheidende Herr N in Absprache mit der Firmenleitung Herrn D im Dezember 2001 kontaktiert und ihn Anfang Jänner 2002 aufgesucht hat und in weiterer Folge D bereits am 4. Jänner, also nur 4 Tage nach dem vereinbarten Ende seines Dienstverhältnisses, seine Unterschrift unter die Konditionen für die Position des Landesleiters für die Landesstelle T gesetzt hat.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates geht aus dem o.a. Punkt 8. der Vereinbarung vom 19.11.2001 eindeutig hervor, dass D seinen Wiedereintritt in die Firma bereits bei Unterzeichnung der Vereinbarung am 19.11.2001 ins Auge gefasst hat, hätte doch bei tatsächlicher Absicht von D, das Dienstverhältnis zur Bw. endgültig aufzulösen, keinerlei Notwendigkeit für die Hereinnahme dieses Punktes bestanden und wollte sich D hier ganz offensichtlich gegen etwaige Regressansprüche der Bw. bei Neuaufnahme eines Dienstverhältnisses absichern. Die Unterschrift der Bw. unter diese Vereinbarung mit diesem Punkt 8. beweist aber auch, dass nicht nur D, sondern die Bw. bereits zum Zeitpunkt 19.11.2001 mit einer Wiedereinstellung von D gerechnet hat, hätte doch die Bw. D dieses finanziell gravierende Zugeständnis ansonsten nicht gemacht. Das Vorbringen der Bw., dass der Anwalt von D auf der Hereinnahme dieses Punktes 8. bestanden hat, vermag nichts an der Tatsache, dass durch die Unterschrift der Bw. auch eben deren Vertragswille eindeutig dokumentiert wurde, zu ändern.

Aus den o.a. Gründen gelangte der Senat zur Überzeugung, dass weder von seiten der Bw. noch von seiten Herrn Ds ernsthaft an die tatsächliche endgültige Auflösung des Dienstverhältnisses gedacht war. Vielmehr planten beide Seiten bereits bei Abschluss der Vereinbarung vom 19.11.2001, dass D umgehend wieder in ein Dienstverhältnis zur Bw. eintritt und zwar als Landesleiter in T. Diese Schlussfolgerung des unabhängigen Finanzsenates wird zum einen dadurch untermauert, dass die Landesleitung T zu diesem Zeitpunkt vakant war und laut Angaben der Bw. keine geeignetere Person als eben gerade D für diese Funktion für die Firma O vorstellbar war. Zum anderen wird der Wille der Bw. zur "Weiterbeschäftigung" Ds auch durch folgende Aussagen in der mündlichen Berufungsverhaltung belegt. *"Wir hatten fast keine andere Wahl, als Hrn. D dort einzusetzen. Deshalb war es auch ganz wichtig, dass wir Hrn. D wieder bekommen. Wir wollten ihn immer behalten, nur hat Hr. D gesagt,"*

Aber auch die anderen im Folgenden angeführte Gründe sprechen gegen das Berufungsbegehren, wonach das Dienstverhältnis zu D wesentlichen Veränderungen unterlegen ist.

Das monatliche Brutto-Durchschnittsgehalt von D als Vertriebsleiter hat im Jahr 2001 ca. 88.000,-- S (6.395,-- €) und im Jahr 2002 als Landesleiter ca. 89.000,-- S (6.468,-- €) betragen. Das Gehalt war somit in Summe im letzten Jahr als Vertriebsleiter und im ersten Jahr als Landesleiter praktisch ident. Wenn die Bw. hiezu vorbringt, dass das neue Fixgehalt als Landesleiter mit insgesamt 35.000,-- S (2.544,-- €), 14 mal im Jahr, im Vergleich zum früheren Fixgehalt als Vertriebsleiter mit 55.000,-- S (3.997,-- €), 12 mal im Jahr, wesentlich niedriger bestimmt ist und damit auf eine Gehaltsabweichung von zumindest 25 % hindeutet, welche eine steuerbegünstigte Abfertigung ermöglichen würde, so ist auch dieses Vorbringen nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Wenn auch das Fixum in der neuen Position als Landesleiter wesentlich geringer als früher ist, so können die Provisoneinkünfte, auf welche D laut Angestelltenvertrag-Landesleiter Anspruch hat, nicht als rein unbestimmte, weil umsatzabhängige Variable betrachtet werden, sind diese doch auf Grund von langjährigen Erfahrungswerten, D hatte als Vertriebsleiter und damit unmittelbarer Vorgesetzter der Landesleiter ja den Überblick über die einzelnen Landesstellen und deren Umsätze, zumindest ungefähr vorhersehbar. Abschließend ist hiezu anzumerken, dass das Gesamteinkommen, also inklusive Provisionen, und nicht wie die Bw. vermeint, lediglich die Fixgehälter zum Vergleich zwischen dem Einkommen als Vertriebsleiter und dem als Landesleiter heranzuziehen ist. Dies gebietet im gegebenen Zusammenhang die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Daraus ergibt sich die analoge Anwendbarkeit jener Grundsätze, die im Zusammenhang mit Verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen (Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 165 ff) gelten, wonach die Angemessenheitsprüfung unter Bedachtnahme auf die Gesamtausstattung vorzunehmen ist (VwGH 22.10.1991, 91/14/0020).

Dass D nicht mehr die Position des Vertriebsleiters behalten konnte, liegt daran, dass diese Position ab 1.1.2002 nicht mehr vorhanden war. D nimmt jedenfalls im neuen Dienstverhältnis weiterhin die in der Firmenhierarchie wiederum unmittelbar unter dem Geschäftsführer liegende Stellung als Landesleiter ein. Auch bezieht D als Landesleiter genau wie als Vertriebsleiter ein fixes Grundgehalt, steht damit nach wie vor im Angestelltenverhältnis zur Bw., was zum Ausdruck bringt, dass diese Position in der Firmenhierarchie oberhalb angesiedelt ist, bekommt doch unter dem Landesleiter niemand mehr ein Fixgehalt bzw. steht im Angestelltenverhältnis. Von einer erheblichen Herabstufung im Dienstverhältnis, welche u.U. ein Indiz für eine Dienstauflösung angesehen werden könnte, kann also auch hier nicht gesprochen werden. Diese Ansicht wird auch dadurch bestärkt, dass D laut Firmenbuchabfrage als Vertriebsleiter zwar Prokura hatte, diese jedoch nur gemeinsam mit einem persönlich haftenden Gesellschafter oder einem weiteren Prokuristen. Dies relativiert die Bedeutung seiner Funktion als Vertriebsleiter erheblich. Hier vermag die in der

Verhandlung vorgebrachte Teilnahme von D an Firmenleitungssitzungen sowie die Verfügungsberechtigung über mehr Geld als ein Landesleiter an der o.a. Feststellung nichts zu ändern, handelt es sich hierbei lediglich um "Begleiterscheinungen", hatte D doch auch als Vertriebsleiter kein Stimmrecht in der Firmenleitung. Nicht unerwähnt darf in diesem Zusammenhang bleiben, dass im Vertriebleiter-Vertrag vom 20. Jänner 1997 unter Punkt 1., Tätigkeit und Aufgabenbereich, folgende Klausel steht: *"XY ist berechtigt, den Einsatzbereich zu ändern oder Herrn D eine andere, seiner Vorbildung und seinen Fähigkeiten entsprechende Tätigkeit im Rahmen des Unternehmens zu übertragen. Bei Veränderungen des Einsatzbereiches o.ä. werden neue Einkommensregelungen vereinbart."* Dies heißt, dass eine Funktionsänderung auch im Rahmen dieses "alten" Vertrages, nämlich des Vertriebsleitervertrages, möglich gewesen wäre. Dies bedeutet, dass D in seiner Position als Vertriebsleiter jederzeit bei einer Firmenumstrukturierung, welche ja tatsächlich erfolgt ist, seine Position als Vertriebsleiter wie geschehen verlieren konnte, ohne Anrecht auf eine vorab eindeutig bestimmte Position. Tatsächlich geht der unabhängige Finanzsenat demzufolge in freier Beweiswürdigung davon aus, dass D der Wegfall des Vertriebsleiterspostens und der Nichtaufstieg zum Geschäftsführer durch (faktisch vorgezogene) hohe – wenn auch in diesem Fall im Endeffekt (für die Bw.) nicht steuerbegünstigte bzw. als solche nicht anerkannte - Abfertigungszahlungen seitens der Firma, die ihn als erfahrenen und durchsetzungsfähigen Mitarbeiter unbedingt behalten wollte, abgegolten wurde.

Finalisierend stellt der unabhängige Finanzsenat fest, dass wie aus dem o. Geschilderten ersichtlich ist, zwei unmittelbar aufeinanderfolgende Dienstverhältnisse vorliegen, da diese bei einem Intervall von lediglich 6 Tagen nicht als unterbrochen zu qualifizieren sind. In diesem Zusammenhang wird auch auf die zivilrechtliche Rechtsprechung verwiesen, wonach auch eine verhältnismäßig kurze Frist zwischen dem Ende des einen und dem Beginn des nächsten Arbeitsverhältnisses (den Abfertigungsansprüchen des Arbeitnehmers) nicht schadet (11, Tage, 16 Tage, bis zu 2 – 3 Wochen), sofern die Umstände auf eine sachliche Zusammengehörigkeit der Arbeitsverhältnisse deuten (Rauch, ASoK 2003, 354, und die dort angeführte Rechtsprechung des OGH).

Die Berufung war aus dargelegten Gründen als unbegründet abzuweisen, da eine Auflösung des Dienstverhältnisses im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 nicht vorliegt.

Feldkirch, am 4. Juli 2006