



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder ADir Krall, Heinz Hengl und MMag. Dr. Rudolf Dörflinger im Beisein der Schriftführerin FOI Orasch über die Berufung der Bw., Adr.1, vertreten durch deren Geschäftsführer A. und B., sowie durch die Nord-Süd Treuhand, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater GmbH, 9500 Villach, Nikolaigasse 27, vom 10. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch Hofrat Mag. Bürger, vom 10. Jänner 2006 betreffend ua. Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer (LSt) sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2000 nach der am 23. März 2009 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Unternehmensgegenstand der in Ortsangabe situierten, in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft geführten Berufungswerberin (Bw.), ist ua. der Betrieb von Fremdenverkehrs-, Sport-, Freizeit- und Unterhaltungsbetrieben jeglicher Art, insbesondere des „Betriebes“, von gastgewerblichen Betrieben in jeder Betriebsart sowie der Handel mit Waren aller Art. Die KG, ein Familienunternehmen, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30. März 1990 zwischen der vollhaftenden Gesellschafterin der GmbH., als einzigen

Komplementärin, und den Kommanditisten C.. und D. (Vermögenseinlage je xxx) gegründet. Mit notariellen Übergabevertrag vom 27. Dezember 2000 wurden die Kommanditistenanteile an der berufungsführenden KG von C.. an B.. (Vermögenseinlage xxx) sowie von D. an A. (Vermögenseinlage xxx) abgetreten.

Die Geschäftsführung und Vertretung der berufungsführenden KG oblag im Prüfungszeitraum vom 1.1.2000 bis 31.12.2004 der Komplementärin und diese wurde seit 19. Jänner 1994 durch zwei gemeinsam vertretungsbefugte Gesellschafter-Geschäftsführer, nämlich durch A. und B., handelsrechtlich geleitet. Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer (Geschwister) sind zu je 25 % am Stammkapital der geschäftsführenden GmbH beteiligt, wobei die restlichen Gesellschaftsanteile ebenfalls zu je 25 % von den Eltern der beiden Geschäftsführer (C.. und D.) gehalten wurden.

In der den Zeitraum vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2004 umfassenden GPLA-Prüfung stellte das Prüfungsorgan ua. fest, dass die familienangehörigen Arbeitnehmer E., F. und G., ihre Arbeitsverhältnisse zur Bw. durch einvernehmliche Kündigungen je mit 11. Dezember 2000 beendeten und diese jedoch bereits nach einer 22tägigen Arbeitsunterbrechung mit unveränderter Höhe ihrer Arbeitslöhne bei der Bw. (je laut Anmeldungen bei der Gebietskrankenkasse ab 2. Jänner 2001) wieder fortsetzten. Die unmittelbar aneinander anschließenden Arbeitsverhältnisse der drei angeführten Arbeitnehmer zur Bw. wurde vom Prüfungsorgan sohin als im Wesentlichen als „ununterbrochen“ (siehe Pkt. 9a der Dienstzettel der Arbeitnehmer über die Zusage eines „Abfertigungsanspruches bei Arbeitsunterbrechung“, vergleichbar einer arbeitsrechtlichen Zusammenrechnungsregelung, wie in Saisonbranchen allgemein üblich) gewertet, wodurch allerdings auf die von der Bw. an die drei Arbeitnehmer geleisteten Abfertigungszahlungen zu Unrecht die Begünstigungsvorschrift des § 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG 1988 angewandt worden wäre.

Von Seiten der steuerlichen Vertretung der Bw. wurde gegenüber dem Lohnsteuerprüfungsorgan im Rahmen der laufenden Prüfung, zu den in Rede stehenden Abfertigungszahlungen, nachstehende Sachverhaltsdarstellung (Posteingang Finanzamt: 9. Dez. 2005) abgegeben:

„Im Namen und im Auftrag unserer Mandantin nehmen wir zum abgabenrechtlichen Thema Abfertigungen, wie folgt, Stellung.

Am 11.12.2000 wurde das Dienstverhältnis der beiden Geschäftsführer (A. und B..) der GmbH. auf Grund einer einvernehmlichen Lösung beendet. Im Zuge der Gehaltsabrechnung wurde auch die Abfertigung berechnet und nach § 67 (3) EStG begünstigt besteuert.

Am 15.12.2000 wurden die Mitunternehmeranteile der Kommanditgesellschaft der D. und des Herrn C.. im Zuge einer unentgeltlichen Betriebsübergabe an Frau A. und Herrn B.. übertragen. An den Gesellschafterverhältnissen der Komplementär-GmbH hat sich dabei nichts geändert.

Am 2.1.2001 wurden die beiden Geschäftsführer wieder beschäftigt, wobei der neue Geschäftsführergehalt mit dem vorherigen Geschäftsführergehalt ident war.

Gemäß den LStR 2002, RZ. 1070, liegt ein einheitliches Dienstverhältnis nur dann vor, wenn eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde. Es sind daher gemäß diesem Wortlaut folgende Umstände für ein einheitliches Dienstverhältnis notwendig:

- a) Die unmittelbare Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses,
- b) eine im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des Dienstverhältnisses und
- c) die geplante bzw. in Aussicht genommene oder vom Arbeitgeber zugesagte Fortsetzung des Dienstverhältnisses und
- d) das Zusammentreffen aller dieser Umstände.

Im gegenständlichen Fall liegen zwischen der Beendigung des ersten Dienstverhältnisses und des Beginnes des zweiten Dienstverhältnisses 22 Tage, somit handelt es sich um keine unmittelbare Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses.

Die Beendigung der Dienstverhältnisse erfolgte auf Grund der Änderung in der Gesellschafterstruktur der GmbH & Co. KG (Betriebsübergabe). Die vorherigen Machthaber in der Gesellschaft wollten die Abfertigungsverpflichtungen erledigen, um den neuen Gesellschaftern die Möglichkeit zu geben selbst über neue Dienstverhältnisse zu entscheiden. Auch wenn sich an der Komplementär-GmbH nichts geändert hat, bedurfte es einer neuerlichen Zustimmung aller Gesellschafter (zumindest 51 %) um ein neues Dienstverhältnis für die Geschäftsführer am 2.1.2001 zu begründen. Somit kann von einer geplanten bzw. in Aussicht genommenen oder vom Arbeitgeber zugesagten Fortsetzung des Dienstverhältnisses nicht die Rede sein.

Außerdem besagt RZ 1072 der LStR 2002, dass, wenn im Rahmen von Betriebsveräußerungen oder Umgründungen (darunter ist auch die Betriebsübergabe bzw. Übergabe von Mitunternehmeranteilen zu subsumieren) das Dienstverhältnis mit dem veräußernden oder umzugründenden Unternehmen als Arbeitgeber einvernehmlich aufgelöst wird und gesetzliche Abfertigungen im beiderseitigen Einvernehmen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer ausbezahlt werden, auch in den Fällen des Vorliegens einer Wiedereinstellungszusage durch den Rechtsnachfolger eine Besteuerung von Abfertigungszahlungen gemäß § 67 (3) EStG zulässig ist. Dies gilt auch dann, wenn das AVRAG anzuwenden ist.

Da die Komplementär-GmbH als Gesellschafter der Kommanditgesellschaft und daher nicht für sich alleine angesehen werden kann, ist der gegenständliche Fall durch die Betriebsübertragung unter die Bestimmungen des vorherigen Absatzes zu subsumieren. Dass auch kein Missbrauch vorliegt wird dadurch bestätigt, dass die Geschäftsführer am 1.12.2003 in die neue Mitarbeitervorsorgekasse gewechselt sind. Mangels anrechenbarer Vordienstzeiten und mangels fehlender 36 Monate (3 Jahre) gingen dabei 34 Monate an latenten Abfertigungsansprüchen verloren.

Das vorher Gesagte gilt grundsätzlich auch für die Dienstnehmer E., F. und G., welche bei der GmbH & Co. KG beschäftigt sind.

Betreffend der Dienstzeitenunterbrechung bei F. und G. und der Anrechnung der Vordienstzeiten verweisen wir auf unsere Berufung vom 20.11.2000 betreffend der Bildung einer Abfertigungsrückstellung unter Anrechnung dieser Vordienstzeiten, sowie auf die Berufungsentscheidung des UFS GZ RV/197-K/02 vom 30.4.2004 mit welcher unserer Berufung stattgegeben wurde. Die Bildung der Abfertigungsrückstellung für diese Dienstnehmer unter Anrechnung der Vordienstzeiten war daher legitim.

Somit ist auch konsequenterweise die Behandlung der Abfertigungszahlungen bei Beendigung der Dienstverhältnisse am 11.12.2000 als freiwillige Abfertigung i.S.d. § 67 (7) EStG richtig erfolgt.

Wir ersuchen um Kenntnissnahme und zeichnen mit freundlichen Grüßen."

Niederschriftlich wurde vom Prüfungsorgan am 2. Jänner 2006, auf Grund von Auskünften der Lohnverrechnerin (Mag.G.), ergänzend als Sachverhaltsergebnis festgehalten, dass es für die Dienstnehmer E., F. und G., der Bw. für die Jahre 2000 und 2001 weder Dienstzettel noch

Verträge und auch keine schriftlichen Kündigungsschreiben über die Auflösung der in Rede stehenden Dienstverhältnisse gegeben habe. Festgehalten wurde auch, dass es gleichfalls für die Dienstnehmerin M. für die Jahre 2000 und 2001 keinen Dienstzettel gegeben habe.

Das Prüfungsorgan vertrat auf Basis der gegebenen Sachverhaltsumstände im Wesentlichen die Rechtsauffassung, dass unter einer Abfertigungszahlung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 eine einmalige Entschädigung zu verstehen sei, die einem Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften zustehe. Unmittelbare Ursache für eine arbeitsrechtliche Abfertigungszahlung sei die Beendigung des jeweiligen Dienstverhältnisses. Würde jedoch ein beendetes Dienstverhältnis nach Auflösung wieder aufgenommen werden, so wäre im Allgemeinen ein fortgesetztes Dienstverhältnis anzunehmen, was allerdings einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch ausschließe. Da gegenständlich für die in Rede stehenden Abfertigungszahlungen an die drei familienangehörigen Arbeitnehmer keine ernstzunehmende Auflösung der Dienstverhältnisse gegenüber gestanden sei, wäre folglich auf diese drei Lohnzahlungen von der Bw. die begünstigte Besteuerungsvorschrift des § 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG 1988 zu Unrecht angewandt worden. Unter Beachtung der sog. Jahressechstelüberschreitung iSd § 67 Abs. 2 EStG 1988 errechnete das Prüfungsorgan die jeweilige Lohnsteuernachforderung und verwies dabei ergänzend auch auf Rechtsprechungen des OGH vom 18.10.1983, 4 Ob 105/82 sowie der des VwGH vom 22.12.1966, 2328/64.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfungsorgans und erließ für das Kalenderjahr 2000 entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide, mit welchem ua. die auf die in Rede stehenden Abfertigungszahlungen entfallenden Lohnabgaben (LSt: S 150.533,97 = € 10.939,73, DB: S 14.713,00 = € 1.069,24 und DZ: S 1.635,00 = € 118,82) festgesetzt und nachgefordert wurden.

In der gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht erhobenen Berufung führte die steuerliche Vertretung der Bw. an Sachverhaltsumständen erläuternd ins Treffen, dass Dienstgeberin der betroffenen Arbeitnehmer die Bw., vertreten durch die Komplementärin, diese wiederum vertreten durch ihre Geschäftsführer A. und B.. gewesen sei.

Am 11.12.2000 seien die Dienstverhältnisse von E., F. und G. zur Bw. auf Grund einer einvernehmlichen Lösung beendet worden. Im Zuge der Gehaltsabrechnungen seien auch die Abfertigungszahlungen berechnet und nach § 67 Abs. 3 bzw. § 67 Abs. 6 EStG 1988 begünstigt besteuert worden. Der Abfertigungsanspruch habe zur Recht bestanden. Bei E. habe es sich um eine gesetzliche Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 auf Grund eines durchgehenden Dienstverhältnisses und bei den Dienstnehmern F. und G. habe es sich um freiwillige Abfertigungen gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 auf Grund von

Vordienstzeitenanrechnungen, die aber steuerrechtlich gleich wie gesetzliche Abfertigungen iSd § 67 Abs. 3 EStG 1988 behandelt worden seien, daher werde in der Folge nur mehr auf § 67 Abs. 3 EStG 1988 verwiesen. Alle anderen Dienstverhältnisse seien bereits vor dem 11.12.2000 beendet worden, da es sich hierbei um Saisonarbeitskräfte gehandelt habe. Durch geplante umfassende gesellschaftsrechtliche Änderungen bei der Gesellschaft seien die Geschäftsführer im Zuge von Gesellschafterbeschlüssen angewiesen worden alle Dienstverhältnisse zu beenden und alle Abfertigungsansprüche auszubezahlen. Am 15.12.2000 seien die Mitunternehmeranteile der Kommanditgesellschaft von C.. und D. im Zuge einer unentgeltlichen Betriebsübergabe an A. und B.. übertragen worden. Am 2.1.2001 seien die drei Dienstnehmer wieder beschäftigt worden, wobei die neuen Gehälter mit den vorherigen Gehältern zwar ident gewesen, aber teilweise Änderungen in deren Aufgabenbereichen stattgefunden hätten. Gemäß § 67 Abs. 3 EStG sei unter Abfertigung die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften zu leisten sei. Strittig sei, ob es sich im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG um eine Auflösung der Dienstverhältnisse handle. Laut Bescheidbegründung des Finanzamtes handle es sich um keine ernstzunehmende Beendigung der Dienstverhältnisse. Nach den LStR 2002, RZ 1070, liege ein einheitliches Dienstverhältnis nur dann vor, wenn eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt worden sei (VwGH 7.2.1990, 89/13/0033). Es seien daher gemäß diesem Wortlaut folgende Umstände für ein einheitliches Dienstverhältnis notwendig:

- Die unmittelbare Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses,
- eine im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des Dienstverhältnisses und
- die geplante bzw. in Aussicht genommene oder vom Arbeitgeber zugesagte Fortsetzung des Dienstverhältnisses und
- das Zusammentreffen aller dieser Umstände.

Im gegenständlichen Fall liege zwischen der Beendigung des ersten Dienstverhältnisses und dem Beginn des zweiten Dienstverhältnisses ein Zeitraum von 22 Tagen, somit handle es sich um keine unmittelbare Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses.

Weiters seien in dieser Zeit beim Arbeitgeber umfassende gesellschaftsrechtliche Änderungen vorgenommen worden.

Die Beendigung der Dienstverhältnisse erfolgte auf Grund der Änderung in der Gesellschafterstruktur der GmbH & Co KG (Betriebsübergabe). Die vorherigen Gesellschafter wollten die Abfertigungsverpflichtungen erledigen, um den neuen Gesellschaftern die

Möglichkeit zu geben selbst über neue Dienstverhältnisse zu entscheiden.

Die Neueinstellung am 2.1.2001 erfolgte teilweise mit geänderten Aufgabenbereichen. Somit wäre zumindest in diesem Punkte eine Veränderung in den Dienstverhältnissen gegeben.

Den Dienstnehmern sei seitens der Geschäftsführung oder seitens der Gesellschafter in keinster Weise die im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung der ersten Dienstverhältnisse bei Beendigung der ersten Dienstverhältnisse zugesagt bzw. in Aussicht gestellt worden.

Außerdem besage die RZ 1072 der LStR 2002, dass, wenn im Rahmen von Betriebsveräußerungen oder Umgründungen (darunter sei auch die Betriebsübergabe bzw. Übergabe von Mitunternehmeranteilen zu subsumieren) das Dienstverhältnis mit dem zu veräußernden oder umzugründenden Unternehmen als Arbeitgeber einvernehmlich aufgelöst werde und gesetzliche Abfertigungen im beiderseitigen Einvernehmen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer ausbezahlt werden, auch in den Fällen des Vorliegens einer Wiedereinstellungszusage durch den Rechtsnachfolger eine Besteuerung von Abfertigungszahlungen gemäß § 67 Abs. 3 EStG zulässig sei. Dies gelte auch dann, wenn das AVRAG anzuwenden sei.

Dass kein Missbrauch vorliege werde auch dadurch bestätigt, dass die Dienstnehmer am 1.12.2003 in die neue Mitarbeitervorsorgekasse gewechselt seien. Mangels anrechenbarer Vordienstzeiten und mangels fehlender 36 Monate (3 Jahre) seien den betroffenen Dienstnehmern 34 Monate an latenten Abfertigungsansprüchen verloren gegangen. Somit sei auch konsequenterweise die Behandlung der Abfertigungszahlungen bei Beendigung der Dienstverhältnisse am 11.12.2000 als gesetzliche iSd § 67 Abs. 3 EStG 1988 bzw. als freiwillige Abfertigung iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 richtig erfolgt.

Es werde somit der Berufungsantrag gestellt den angefochtenen Bescheid insoweit abzuändern, als dass die Abfertigungen für die Dienstnehmer E., F. und G. nach § 67 Abs. 3 EStG bzw. § 67 Abs. 6 EStG 1988 begünstigt besteuert würden und ebenso die daraus resultierende Vorschreibung von DB und DZ für diese Abfertigungszahlungen ersatzlos gestrichen werden würden.

Sollte der Berufung nicht vollinhaltlich stattgegeben werden, so werde die Vorlage der Berufung an den UFS, die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der Beilage zum Vorlagebericht vom 18. August 2006 wies das Finanzamt ua. darauf hin, dass der UFS Feldkirch in einem ähnlich gelagerten Fall in seiner Berufungsentscheidung vom 4.7.2006, GZ. RV/0184-F/04 rechtlich (in Anlehnung an Doralt, 4. Auflage, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 34, 35 zu § 67 EStG 1988) sich wie folgt geäußert habe:

"Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungsvorschrift für Abfertigung ist die formale Auflösung des Dienstverhältnisses. Eine formale Auflösung des Dienstverhältnisses umfasst die Kündigung bzw. einvernehmliche Auflösung, die Auszahlung und Abrechnung aller aus der Beendigung resultierender Ansprüche und Abmeldung der Dienstnehmer 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 (VwGH v. 25.5.1998, 87/13/0178, VwGH v. 25.1.1989, 87/13/0117, VwGH v. 25.3.1992, 90/13/0068). Der an den Dienstnehmer gezahlte Betrag ist in einem solchen Fall als sonstiger Bezug nach § 67 Abs. 1 und 2 zu versteuern. Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liegt trotz formeller Auflösung auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung in der Entlohnung eintritt VwGH v. 7.2.1990, 89/13/0033. Wird das bisherige Dienstverhältnis formal beendet und anschließend ein neues Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderten Entlohnung (Reduktion der Bezüge um mindestens 25%) begonnen, ist die Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern."

Ferner führte das Finanzamt aus, es stehe gegenständlich fest, dass die Arbeitnehmer E., F. und G. nach der einvernehmlichen Auflösung ihrer Dienstverhältnisse am 11.12.2000 bereits wiederum am 2.1.2001 (nach 22 Tagen) und mit identen Gehältern eingestellt worden seien. Es sei daher aus zweierlei Gründen von einem fortgesetzten Dienstverhältnis der angeführten Dienstnehmer auszugehen, weil

- a) die Dienstnehmer wiederum mit identen Gehältern eingestellt worden seien und
- b) von vornherein geplant gewesen wäre die Dienstnehmer wiederum anzustellen, da angenommen werden könne, dass im Rahmen der unentgeltlichen Übergabe der Mitunternehmensanteile an die Gesellschaftergeschäftsführer auch über die Zurückbehaltung der Gesellschaftsanteile der Eltern der Geschäftsführer an der GmbH und die Geschäftsführung nach Übergabe der Mitunternehmeranteile gesprochen worden sei.

Die Zitierung der RZ 1072 der LStR 2002 durch die Bw. gehe ins Leere, weil die Kommanditgesellschaft als Dienstgeber nach außen hin keine Änderung erfahren habe. Eine nicht schädliche Wiedereinstellungszusage durch einen Rechtsnachfolger der KG gäbe es mangels eines solchen nicht.

Es werde daher beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Vom erkennenden Senat wurde im Einvernehmen mit den Verfahrensparteien die Berufungssache RV/0302-K/06 (Bw.) und RV/0292-K/06 (GmbH.) zur gemeinsamen mündlichen Verhandlung verbunden.

In der am 23. März 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. zum bisher vorgebrachten Sachverhalt ergänzend bzw. wiederholend erläutert, dass zum Zeitpunkt der Beendigung der Dienstverhältnisse, nämlich

zum 11. Dezember 2000, keinerlei Vereinbarungen über eine Weiterbeschäftigung der gekündigten Arbeitnehmer getroffen bzw. möglich gewesen seien. Dies deshalb, da für die Kündigungen und die späteren Wiedereinstellungen der betroffenen Arbeitnehmer zufolge Änderungen bei den Gesellschaftern zwei verschiedene Gesellschaftergremien zuständig gewesen seien. Das am 11. Dezember 2000 handelsrechtlich entscheidungsbefugte Gesellschaftergremium hätte keine Vereinbarungen für jenes Gesellschaftergremium treffen können, welches sich durch die Anteilsänderungen erst neu ergeben hätte. Diese Ausführungen würden zunächst für die KG gelten.

Hinsichtlich der GmbH habe sich die Notwendigkeit der Auflösung der Dienstverhältnisse mit den Geschäftsführern dadurch ergeben, dass durch die Strukturänderung bei der KG, deren Gesellschafter ja auch die GmbH sei, auch Vorsorge für allfällige Änderungswünsche des neuen Gesellschaftergremiums getroffen werden mussten. Dadurch ergab sich auch der Umstand, dass die Meinungsbildung der Kommanditisten auch für die Bestellung der Geschäftsführer der GmbH von Belang gewesen wäre.

Wiederholend wies der steuerliche Vertreter auch auf den Begleitumstand hin, dass, hätte es eine Zusage zur Fortführung der Dienstverhältnisse gegeben, die betroffenen Arbeitnehmer, beim Wechsel in die Mitarbeitervorsorgekasse, allesamt nicht auf ihre bereits erworbenen Abfertigungsansprüche verzichten und folglich mit allen Arbeitnehmeransprüchen nicht wieder von vorne hätten beginnen müssen.

Sachverhaltsmäßig wies der Amtsvertreter auf die Umstände hin, dass zwar bei der KG Mitunternehmeranteile der Eltern auf die Kinder, welche gleichzeitig die Geschäftsführer der GmbH waren bzw. sind, übertragen worden seien, sich jedoch bei der GmbH keine Änderung der Gesellschaftsanteile ergeben habe. Darüber hinaus seien alle handelnden Personen unverändert geblieben und es seien sämtliche in dieser Berufungsangelegenheit beteiligten Personen, wie in Form eines einheitlich (gemeinsam) geführten Familienbetriebes, miteinander verwandt bzw. verschwägert.

Der steuerliche Vertreter der Bw. erwiderte dazu, dass aus seiner Sicht die Ab- und Anmeldung der Dienstnehmer bei der Gebietskrankenkasse als Schriftlichkeit ausreichen würde und den Vorgang der Beendigung der Dienstverhältnisse auch ohne weitere schriftliche Nachweise ausreichend dokumentieren würden. Ferner wies der steuerliche Vertreter der Bw. darauf hin, dass der Bw. im Rahmen der Lohnsteuerprüfung nicht die Möglichkeit eingeräumt worden sei die Sachverhaltselemente „Beendigung der Dienstverhältnisse der Arbeitnehmer ohne erfolgte Wiedereinstellungszusage“ näher zu erörtern. Zur ergänzenden Beweisführung wurden diesbezüglich sodann fünf Bestätigungen nachfolgenden Inhaltes vorgelegt:

1. Von C., datiert mit 21. März 2009:

„Bestätigung zur Vorlage beim Unabhängigen Finanzsenat zu Beweis Zwecken

Ich, C., bestätige hiermit, dass wir – meine Frau, D. (inzwischen leider verstorben), und ich – im Jahr 2000 nach reiflicher Überlegung aus Alters- und Krankheitsgründen beschlossen (meine Frau war an Leukämie erkrankt), den Betrieb (Kommanditanteile an der Bw.) an unsere Kinder B. und A., die den Betrieb schon als Geschäftsführer in unserem Sinne führten, zu übergeben. Bei der damaligen Generalversammlung wurde auch beschlossen, dass die Geschäftsführer alle bestehenden Dienstverhältnisse aufzulösen hätten. Es durften keinerlei Wiedereinstellungszusagen vorgenommen noch eine Wiedereinstellung für irgendeine Person in irgendeiner Weise in Aussicht gestellt werden. Es war meiner Frau und mir wichtig, dass unsere Kinder den Betrieb ohne jegliche Altlasten übernehmen können. Auf Grund der immer schwieriger werdenden Situation im Kärntner Tourismus haben wir auch mögliche Alternativen zur Weiterführung besprochen, aber keine diesbezüglichen Beschlüsse gefasst. Wir wollten unseren Kindern die Situation nicht noch schwerer machen, als sie ohnedies schon war. Sie sollten als neue Eigentümer des Betriebes in einer neuerlichen Generalversammlung über die Zukunft des Betriebes frei entscheiden können. Diese Entscheidung hätte auch eine Schließung, einen Verkauf, die Bestellung eines externen Geschäftsführers oder was auch immer umfassen können. Erst nach diesen Grundsatzentscheidungen in einer neuerlichen Generalversammlung sollte auch über eine allfällige neue Geschäftsführung entschieden werden, die dann frei und unbelastet weitere Personalentscheidungen fällen sollte. Ich bitte den Unabhängigen Finanzsenat diese Bestätigung als Beweis zu würdigen.“

2. Von A., datiert mit 19. Dezember 2009:

„Bestätigung zu Beweis Zwecken

Ich, A., bestätige hiermit, dass ich im Zuge der einvernehmlichen Auflösung meines Geschäftsführerdienstverhältnisses am 11.12.2000 von der damaligen Generalversammlung keine Wiedereinstellungszusage erhalten habe. Es wurde mir auch nicht in Aussicht gestellt, dass ich wieder eingestellt werden würde. Es wurde sogar eine mögliche Geschäftsführerabberufung in den Raum gestellt. Aufgrund der schweren Erkrankung meiner Mutter und des fortgeschrittenen Alters meiner Eltern, standen gravierende Änderungen gesellschaftsrechtlicher Art bevor. Bei einer Gesellschafterversammlung wurde die Übergabe der Kommanditanteile an der Bw. vereinbart. Es wurde aber auch klar zum Ausdruck gebracht, dass es unseren Eltern wichtig war, uns den Betrieb frei von sämtlichen Altlasten, zu denen sie auch in mentaler und finanzieller Hinsicht die bestehenden Dienstverhältnisse zählten, zu übergeben. Es wurde daher der Beschluss gefasst, sämtliche Dienstverhältnisse vor der Übergabe zu kündigen und keinerlei Wiedereinstellungszusagen zu tätigen bzw. Wiedereinstellungen in Aussicht zu stellen. In einer neuerlichen Generalversammlung nach Übergabe der KG-Anteile sollten dann grundsätzliche Entscheidung über die Zukunft des Betriebes gefällt und im Zuge dessen auch, welche Geschäftsführer bestellt werden oder ob die bestehende Geschäftsführung wieder neue Dienstverträge erhalten soll. Weitere Personalentscheidungen sollte dann die neue Geschäftsführung treffen. Mit der Bitte um Kenntnisnahme zu Beweis Zwecken.“

3. Von B., datiert mit 21. März 2009:

„Bestätigung zur Vorlage beim Unabhängigen Finanzsenat zu Beweis Zwecken

Ich, B., bestätige hiermit, dass unsere Eltern, D. und C., im Jahr 2000 beschlossen, den Betrieb Bw. zu übergeben. Im Zuge dessen wurde mein Dienstverhältnis am 11.12.2000 einvernehmlich aufgelöst. Von der damaligen Generalversammlung wurde mir keine Wiedereinstellungszusage gemacht. Es wurde mir auch nicht in Aussicht gestellt, dass ich jemals wieder eingestellt werden würde. Es wurde sogar eine mögliche Geschäftsführerabberufung in den Raum gestellt. Lediglich die Übergabe der Anteile meiner Eltern an der Bw. an mich und meine Schwester waren zu diesem Zeitpunkt fix besprochen. Alles andere war offen und sollte in einer neuen Generalversammlung besprochen werden, wie z.B. ob der Betrieb weitergeführt wird, welche Geschäftsführer nach der Übergabe bestellt werden, ob die bestehenden Geschäftsführer neue Dienstverträge erhalten. All diese Dinge waren zum Zeitpunkt der einvernehmlichen Auflösung meines Dienstverhältnisses offen. Die

Lage war sehr angespannt und ich habe mir Sorgen um meine Zukunft gemacht. Deshalb habe ich mich auch nach einem anderen Arbeitsplatz umgesehen.“

4. Von E., (Schriftsatz ohne Datumsangabe)

„Bestätigung zur Vorlage beim Unabhängigen Finanzsenat

Ich, E., bestätige, dass mir bei der einvernehmlichen Auflösung meines Dienstverhältnisses am 11.12.2000 von meinem damaligen Arbeitgeber keine Zusage bezüglich der Wiedereinstellung gemacht wurde. Es wurde mir auch nicht in Aussicht gestellt. Mein Vater C., meine Mutter D. und meine Geschwister A. und B., haben mir und meiner Frau F. mitgeteilt, dass es im Betrieb größere Änderungen geben wird und dass man noch nicht weiß, wie es weitergehen wird. Ich beschloss darauf hin, mich voll der Landwirtschaft zu widmen.“

5. Von F., (Schriftsatz ohne Datumsangabe)

„Bestätigung zur Vorlage beim Unabhängigen Finanzsenat

Ich, F., bestätige, dass ich bei der einvernehmlichen Auflösung meines Arbeitsverhältnisses am 11.12.2000 von meinem damaligen Arbeitgeber keine Wiedereinstellungszusage erhalten habe. Es wurde auch in keiner Weise angedeutet, dass ich wieder eingestellt werden könnte. Das Arbeitsverhältnis wurde, so wie mit C. und D. und den beiden Geschäftsführern besprochen, beendet, weil bei der Firma größere Veränderungen bevorstehen. Ob ich wieder eingestellt werde, wurde mir zu diesem Zeitpunkt nicht gesagt. Da alles ungewiss war, wurde mir auch geraten, mich nach einem anderen Arbeitsplatz umzusehen, was ich nach den Feiertagen im neuen Jahr auch machen wollte.“

6. Von G., datiert mit 21. März 2009:

„Bestätigung zur Vorlage beim Unabhängigen Finanzsenat zu Beweis Zwecken

Ich, G., bestätige hiermit, dass ich von meinem damaligen Dienstgeber bei der Auflösung meines Dienstverhältnisses mit Bw. (11. Dezember 2000) keine Wiedereinstellungszusage erhalten habe. Das Dienstverhältnis wurde einvernehmlich aufgelöst. C. und D., die Eigentümer, zusammen mit B. und A. teilten mir mit, dass es im Betrieb aus Alters- und Krankheitsgründen der Eltern zu größeren Änderungen kommen wird und dass man noch nicht weiß, wie es mit dem Betrieb weitergehen wird. Meine Frage, nach einer eventuellen Wiedereinstellung, wenn alles geklärt ist, konnte nicht positiv beantwortet werden, da man damals noch nicht wusste, wie es mit dem Betrieb weitergehen sollte. Es wurde mir keine neue Anstellung in Aussicht gestellt.

Da meine Mutter an Krebs erkrankt war, habe ich das als Wink des Schicksals gesehen und mir vorgenommen, da ich nun mehr Zeit haben würde, meine Mutter zur Pflege zu mir ins Haus zu nehmen. Dazu ist es aber leider nicht gekommen, weil sie den Hof der Familie in der Adr.2 nicht verlassen wollte.“

Zu den vorgelegten Bestätigungen wurde vom Amtsvertreter als Gegenäußerung ausgeführt, dass der wesentliche Inhalt der vorgelegten Bestätigungen seitens der Bw. bereits zum Zeitpunkt der Lohnsteuerprüfung vorgebracht worden sei. Aus der Sicht des Finanzamtes ergäbe sich auch durch die vorgelegten schriftlichen Bestätigungen keine Änderung der Beurteilung der Berufungsangelegenheit. Wiederholend wies der Amtsvertreter auf den Umstand hin, dass zwischen der Auflösung der Dienstverhältnisse und der Wiedereinstellung lediglich ein Zeitraum von 22 Tagen vergangen sei. Dieser Zeitraum sei zu kurz, um die in den vorgelegten Bestätigungen angeführten grundlegenden weitreichenden Unternehmensentscheidungen glaubwürdig treffen zu können. Die in Rede stehende Vorgangsweise und Abfertigungszahlung lasse sich aus der Sicht des Finanzamtes bloß aus den daraus verbundenen Vorteilen steuerlicher bzw. sozialversicherungsrechtlicher Art

erklären oder aus dem Umstand, dass die beteiligten Familienmitglieder zum damaligen Zeitpunkt Geld aus der Firma lukrieren wollten.

Diesen geäußerten Überlegungen wurde von Seiten des steuerlichen Vertreters und der Geschäftsführerin Frau A. entschieden widersprochen. Wäre nämlich eine optimierte Steuerersparnis im Vordergrund gestanden, hätten die Dienstverhältnisse vielmehr fortgesetzt werden müssen und alle betroffenen Arbeitnehmer hätten dadurch den Jahresfaktor 7 hinsichtlich eines Abfertigungsanspruches erworben.

Im Folgenden schilderte die Geschäftsführerin Frau A. die betriebliche Situation im Prüfungszeitraum unter Betrachtung des Blickpunktes der Kommanditanteilübergabe durch ihrer Eltern. Im Wesentlichen führte sie dazu aus, dass sich ihre Eltern altersbedingt und die Mutter darüber hinaus krankheitsbedingt aus den Unternehmensentscheidungen langsam zurückgezogen und schließlich auch die Übergabe ihrer Kommanditanteile ins Auge gefasst hätten. Der Wunsch der Eltern sei es dabei gewesen, dass das Unternehmen von den Übernehmern lastenfrei, d.h. insbesondere auch ohne die als erheblich einzustufenden Abfertigungsansprüche der Arbeitnehmer, weitergeführt werden könne. Einzig daraus resultiere die gewählte und nunmehr strittige Vorgangsweise und keinesfalls der familieninterne Wunsch einer Geldausschüttung aus der Firma, wie vom Amtsvertreter angedeutet.

In rechtlicher Hinsicht verwies der steuerliche Vertreter der Bw. zunächst auf sein Berufungsvorbringen im bisherigen Verfahrensgang. Bereits daraus ergäbe sich klar, dass gegenständlich bei den Arbeitnehmern E., F. und G. kein fortgesetztes einheitliches Dienstverhältnis zur Bw. bestanden habe und demnach auf die in Streit stehenden Abfertigungszahlungen alle Voraussetzungen zur Anwendung der begünstigten Besteuerung im Sinne des § 67 Abs. 3 bzw. § 67 Abs. 6 EStG 1988 vorgelegen waren, er beantragte daher die Stattgabe der Berufung.

Der Amtsvertreter verwies auf die Prüfungsergebnisse, auf die Grundlagen der heutigen mündlichen Verhandlung und vertrat zusammenfassend die Rechtsauffassung, dass von einer Beendigung der in Rede stehenden Arbeitsverhältnisse nicht ausgegangen werden könne und folglich das Berufungsbegehren der Bw. zur Gänze abzuweisen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die auf den gegenständlichen Streitfall anzuwendende Bestimmung des § 67 EStG 1988, idF des BudgetbegleitG 2001, BGBl. I 142/2000, lautet auszugsweise:

"Sonstige Bezüge

§ 67. (1) Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 8 500 S übersteigen, 6 %. ...

(3) 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. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Abs. 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen nach dieser Bestimmung. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,*
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,*
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst-(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,*
- eines Kollektivvertrages oder*
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung*

zu leisten ist.

...

(6) Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen), sind mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen bei einer nachgewiesenen ... "

Aus dem zitierten Gesetzeswortlaut ergibt sich, dass die Begünstigungsvorschrift des § 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG 1988 (gesetzliche und freiwillige Abfertigung) nur in Fällen der tatsächlichen Auflösung des Dienstverhältnisses anwendbar ist.

Grundsätzlich gilt, dass bei Fortsetzung eines Dienstverhältnisses beim gleichen Arbeitgeber kein Abfertigungsanspruch be- bzw. entsteht. Treffen also zwei unmittelbar aneinander anschließende Arbeitsverhältnisse zusammen und wurde bei seiner Beendigung die im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ursprünglichen Dienstverhältnisses geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt, liegt keine "Auflösung des Dienstverhältnisses", sondern ein einheitliches Dienstverhältnis vor (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 25.5.1988, 87/13/0178, vom 25.1.1989, 87/13/0117 und vom 25.3.1992, 90/13/0068). Der an den Dienstnehmer gezahlte Betrag ist in diesem Fall als sonstiger Bezug nach Abs. 1 und 2 zu versteuern (vgl. VwGH vom 22.2.1966, 2328/64). Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liegt trotz formaler Auflösung auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung der Entlohnung eintritt (vgl. VwGH vom 7.2.1990, 89/13/0033).

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsfall, ob die aneinander anschließenden Arbeitsverhältnisse der familienangehörigen Arbeitnehmer E., F. und G. zur Bw. als beendete und jeweils neu eingegangene Dienstverhältnisse zu werten sind oder nicht.

Folgender Sachverhalt wurde vom erkennenden Senat als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Dem Regelungsinhalt des § 7 des Kommanditgesellschaftsvertrages vom 30.3.1990, ist ua. zu entnehmen, dass die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft einzig der Komplementärin obliegt und sich die Geschäftsführungsbefugnis auf alle Handlungen erstreckt. Die Geschäftsführung selbst wurde im Streitzeitraum ununterbrochen von den beiden Geschäftsführern A. und B.. wahrgenommen.
- Evident ist, dass mit notariellem Übergabsvertrag vom 27.12.2000 eine unentgeltliche Mitunternehmeranteilsübergabe von den Eltern C.. und D. (im Ausmaß von je 50 % an der Kommanditgesellschaft) an deren Kinder B.. und A. (neuer Gesellschaftsanteil der Geschwister zu je 50 %) durchgeführt worden war. Durch die (familieninterne) Übertragung dieser Kommanditistenanteile an der Bw. ist weder bei vier Gesellschaftern (Eltern: C.. und D., Kindern: B.. und A.) der Komplementärgesellschaft noch der Geschäftsführung (Geschäftsführer: A. und B..) der GmbH eine Änderung eingetreten.

Fest steht, dass die per 11. Dezember 2000 (vgl. Ab- und Anmeldungsbestätigungen der Kärntner Gebietskrankenkasse) einvernehmlich gelösten Arbeitsverhältnisse der familienangehörigen Arbeitnehmer E., F. und G. am 2. Jänner 2001 zu unveränderten Lohnansprüchen wieder aufgenommen bzw. bei der KG fortgesetzt worden waren.

- Aktenkundig ist auch, dass sich drei familienangehörige Arbeitnehmer auf Grund der Beendigung ihrer Arbeitsverhältnisse zur Bw. nicht beim Arbeitsmarktservice als arbeitslos gemeldet haben und demnach bis zur Wiedereinstellung auch keine Arbeitslosenentschädigung bezogen haben (siehe Versicherungsdatenauszüge der Arbeitnehmer je zum Stichtag: 22. November 2005).

Fest steht, dass auf die Arbeitsverhältnisse der Arbeitnehmer E., F. und G. der Kollektivvertrag für Arbeiter im Gastgewerbe (KV) zur Anwendung gekommen wäre. Fakt ist auch, dass in den Dienstzetteln der betroffenen Arbeitnehmer (zB. datiert mit Mai 98), folgende einzelvertragliche Regelung unter Pkt. 9a,

ergänzend zum KV, aufgenommen worden war:

„In Anlehnung an die Dienstzeitzulage wird vereinbart, dass der Abfertigungsanspruch erhalten bleibt, wenn die Unterbrechung nicht länger als 365 Tage beträgt“.

- Tatsache ist, dass es weder über die Geschehnisse der einvernehmlichen Kündigungen der drei in Rede stehenden Arbeitsverhältnisse noch über die Neuanstellungen schriftliche Urkunden (zB. Kündigungsschreiben, Zeugnisse, neue Dienstzettel ab 1.2.2001) gibt. Auch besteht für den erkennenden Senat kein Zweifel darüber, dass zwischen der Bw. und den drei familienangehörigen Arbeitnehmern keine schriftliche Vereinbarung über die beabsichtigte Wiedereinstellung bzw. die Fortführung der Arbeitsverhältnisse getroffen worden war.

Unter Beachtung des Punktes 1.3 des auf die in Rede stehenden Arbeitsverhältnisse anzuwendenden Kollektivvertrages für Arbeiter im Gastgewerbe würde sich ein Anspruch auf Abfertigung ua. auch dann ergeben, wenn das jeweilige Dienstverhältnis durch einvernehmliche Auflösung beendet wird. Die Höhe des Abfertigungsanspruches selbst würde sich dabei jedoch nach dem Arbeiter-Abfertigungsgesetz (ArbAbfG) richten.

Gemäß § 2. Abs. 1 ArbAbfG (BGBl. Nr. 107/1979) gebührt dem Arbeitnehmer eine Abfertigung, wenn das Arbeitsverhältnis aufgelöst oder unter Inanspruchnahme einer Gleitpension aus einer gesetzlichen Pensionsversicherung beim selben Arbeitgeber mit einem im § 253c Abs. 2 ASVG genannten verminderten Arbeitszeitausmaß fortgesetzt wird. Auf diese Abfertigung sind die §§ 23 und 23a des Angestelltengesetzes, BGBl. Nr. 292/1921, in der jeweils geltenden Fassung, anzuwenden.

In Artikel VII Abs. 5 des ArbAbfG wird ergänzend bestimmt, dass Kollektivverträge, Arbeits(Dienst)ordnungen oder Arbeitsverträge, die den Anspruch auf Abfertigung für die Arbeitnehmer günstiger regeln, insoweit unberührt bleiben.

Gerade in saisonabhängigen Branchen wie der Bw. ist es durchaus üblich mit den Arbeitnehmern einzelvertragliche Zusammenrechnungsregelungen, betreffend anrechenbare Dienstzeiten für einen Abfertigungsanspruch, bei Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses beim selben Arbeitgeber zu treffen. Wird demnach innerhalb eines vertraglichen festgesetzten Unterbrechungszeitraumes (Anmerkung: im Gegenstandsfalle 365 Tage) nach der letzten Beendigung das Dienstverhältnis beim selben Arbeitgeber fortgesetzt, erfolgt anstelle der Auszahlung einer Abfertigung die Anrechnung der der Abfertigung zu Grunde liegenden anrechenbaren Dienstzeiten auf das neue Dienstverhältnis. Durch die Zusammenrechnung von unterbrochenen Dienstzeiten im Sinne des Einzelvertrages mit Zeiten des jeweils neuen

(ununterbrochenen) Dienstverhältnisses gemäß dem Abfertigungsgesetz kann jedoch kein höherer Anspruch erworben werden, als das ArbAbfG für ununterbrochene Dienstzeiten gleicher Dauer vorsieht.

Wie vorstehend als Tatsachenfeststellung aufgezeigt wurde, hat auch die Bw. mit den betroffenen familienangehörigen Arbeitnehmern eine „schriftliche Sondervereinbarung“ zur Aufrechterhaltung des Abfertigungsanspruches unter Anrechnung von Vordienstzeiten bzw. einer Dienstzeitenzusammenrechnungsregelung getroffen. Fakt ist auch, dass diesem besonderen Umstand im Zuge der Berufungserledigung (Versagen einer Abfertigungsrückstellung im Zuge einer BP) durch den Unabhängigen Finanzsenat (RV/0197-K/02), entsprechend der Beweisführung der Bw. mittels Vorlage von einzelvertraglichen Vereinbarungen (Dienstzetteln) durch Stattgabe, Rechnung getragen worden war.

Im Rahmen der mündlichen Senatsverhandlung wurde vom Amtsvertreter eingewandt, dass sich, laut Sachlage des Falles, sowohl die einvernehmlichen Lösungen als auch die Fortsetzung aller in Rede stehenden Dienstverhältnisse - alle bezughabenden Vereinbarungen seien über mündliche Absprachen erfolgt - zur Gänze in der Angehörigensphäre (Eltern/Kinder/Schwiegerkinder/Geschwister/Ehegatten) der Bw. abgespielt haben und folglich im Zuge der freien Beweiswürdigung auch die Merkmale der Fremdüblichkeit des Zusammentreffens der unmittelbar aneinander anschließenden Arbeitsverhältnisse zu beachten wären. Das Finanzamt stehe dabei auf dem Standpunkt, dass die Fremdunüblichkeit gegenständlich ua. auch durch die Nichtschriftlichkeit der Arbeitsvertragslösung bzw. Wiedereinstellung unterstrichen worden wäre. Der zeitliche Ablauf des Geschehens im Zusammenhang mit dem Ausspruch der in Rede stehenden einvernehmlichen Kündigungen und der Wiederantritt der familienangehörigen Arbeitnehmer in die Arbeitsverhältnisse zur Bw., ohne Abschluss neuer Arbeitsverträge (Dienstzettel) und zu unveränderten Lohnansprüchen zeige auf, dass der Bw. die behauptete „Beendigung der Arbeitsverhältnisse“ nicht gelungen sei. Auch durch die im Rahmen der Berufungsverhandlungen vorgelegten Bestätigungen gelinge es der Bw. nicht, Zweifel am Ergebnis der Beweiswürdigung zu erwecken.

Der steuerliche Vertreter der Bw. vertrat dazu hingegen die Ansicht, dass die Ab- und Anmeldung der Dienstnehmer bei der Gebietskrankenkasse als Schriftlichkeit ausreichen würde. Auch wandte er ein, dass eine nähere Beweisführung zum Tatbestand „Beendigung der Dienstverhältnisse ohne Wiedereinstellungszusage“ seiner Mandantschaft im Zuge der Lohnsteuerprüfung verwehrt worden sei.

Zum Verfahrenseinwand der steuerlichen Vertretung des Bw. gilt anzumerken, dass für den Senat im gegenständlichen Verfahren allerdings nichts hervorgekommen ist, was daran

zweifeln ließe, dass sich das Finanzamt bei Lösung der Tatfragenbeurteilung „fremdübliche Beendigung der in Rede stehenden Dienstverhältnisse“ mit entscheidungserheblichen Vorfragen bezüglich der Anwendung der Bestimmung iSd § 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG 1988 ungenügend auseinandergesetzt bzw. dabei der Bw. nicht die Möglichkeit zur entsprechenden Beweisführung eingeräumt hätte. Die Aktenlage zeigt vielmehr auf, dass der Bw. selbst im Zuge des Prüfungsverfahrens wiederholt ausreichend Gelegenheit geboten wurde ihren Standpunkt durch Beweise und Unterlagen zu untermauern (siehe dazu ua. die Niederschriften mit der Lohnverrechnerin vom 2.1.2006, nach Eingabe der schriftlichen Erläuterungen durch die steuerliche Vertretung der Bw., Posteingang beim Finanzamt am 9.12.2005 mit Hinweisen auf die UFS-Entscheidung RV/0197-K/02).

Der erkennende Senat teilt die Auffassung des Finanzamtes, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen unter anderem nur dann steuerlich anzuerkennen sind, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten, sie also auch wie zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Nahebeziehungen können auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen. Diese Grundsätze gelten somit auch für Verträge zwischen einer GmbH und einer bzw. einem Gesellschafter/Geschäftsführer nahestehenden Person.

Für die Prüfung der Fragen, wann und mit welchen Inhalten (zB. Rechte, Pflichten, KV-Einstufung, Entlohnung) Arbeitsverträge zwischen den Vertragsparteien konkret abgeschlossen wurden, kommt es daher sehr wohl auf deren Schriftlichkeit an. Es wäre gänzlich fremdunüblich Arbeitsvertragsregelungen nur mündlich – wie im gegenständlichen Fall, bei der behaupteten „Neuanstellung“ geschehen - zu vereinbaren. Aber auch die Erforschung des Sachverhaltes, ob eine tatsächliche Beendigung des ersten Arbeitsverhältnisses oder etwa eine Karenzierung (= Aussetzung/Unterbrechung) vorliegt, könne nur nach dem wahren Inhalt der zwischen den Parteien schriftlich abgeschlossenen Arbeitsvertragsvereinbarungen beurteilt werden.

Nach den Bestimmungen des Arbeitsvertragsanpassungsgesetzes (AVRAG), ergibt sich für jeden Arbeitgeber die gesetzliche Verpflichtung, jedem Dienstnehmer unverzüglich nach Beginn des Dienstverhältnisses eine schriftliche Aufzeichnung über die wesentlichen Rechte und Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis (also zumindest einen Dienstzettel) auszuhändigen.

Nach der Aktenlage ergibt sich die Tatsachenfeststellung, dass die behaupteten „neuen Arbeitsverhältnisse“ der drei familienangehörigen Arbeitnehmer zur Bw. ab 2.1.2001 lediglich auf mündlicher Vertragsbasis beruhen. Der niederschriftlichen Einvernahme der Lohnverrechnerin der Bw., datiert mit 2. Jänner 2006, ist u.a. auch zu entnehmen, dass es für

die Arbeitnehmer E., F. und G. betreffend die Kalenderjahre 2000/01 auch keine „Dienstzettel“ gäbe. Im Übrigen gibt es auch für die Arbeitnehmerin M. für die Kalenderjahre 2000 und 2001 keinen „Dienstzettel“.

Wie bereits aufgezeigt wurde, sprechen die mit den familienangehörigen Arbeitnehmern getroffenen Vereinbarungen in den Dienstzetteln, auch im Falle einer Arbeitsunterbrechung (Saisonbetrieb) für die Aufrechterhaltung eines arbeitsrechtlichen Abfertigungsanspruches. Der Nachweis einer schriftlichen Kündigung bzw. Vertragsabänderung dieser arbeitsrechtlichen Sondervereinbarungen – Anrechnung von abfertigungsrelevanten Vordienstzeiten - konnte von der Bw. nicht erbracht werden. Ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigungszahlung (schriftliche Kündigung, Dienstzeugnis, Arbeitslosengeldbezug etc.) wurde, da überdies die Besonderheit eines Saisonbetriebes vorliegt, nicht verwirklicht, da Zeiten, die der Arbeitnehmer in unmittelbar vorausgegangenen Arbeitsverhältnissen als Arbeiter zum selben Arbeitgeber (Saisonbetrieb) zurückgelegt hat, für die Abfertigungsberechnung zu berücksichtigen sind. Aus den Lohnkonten der betroffenen familienangehörigen Arbeitnehmer ergibt sich weiters zweifelsfrei, dass diese nach 22 Tagen Arbeitsunterbrechung von der Bw. mit unveränderten Arbeitslöhnen weiter- bzw. wiederbeschäftigt worden waren.

Sowohl das Argument der steuerlichen Vertretung der Bw., es liege gegenständlich eine Beendigung der Arbeitsverhältnisse vor, da gegenüber den Arbeitnehmern zum Zeitpunkt der Kündigung keine schriftliche Wiedereinstellungszusage abgegeben worden sei, als auch die allgemeinen Vorbringen der handelnden Personen in den vorgelegten Bestätigungen (Arbeitgeber- und Arbeitnehmerseite) über die Ungewissheit der Betriebsfortführung, vermögen nicht zu überzeugen.

Dies deshalb, da gegenständlich auch „ohne“ vereinbarter Wiedereinstellungszusage die (ursprünglichen) Arbeitsverhältnisse von den drei familienangehörigen Arbeitnehmern bei der Bw. am 2. Jänner 2001, wieder aufgenommen bzw. fortgesetzt worden waren. Daraus ergibt sich wiederum die nicht bestreitbare Folgerung, dass im Zeitraum zwischen den einvernehmlichen Kündigungen am 11. Dezember 2000 und der Fortsetzung der Arbeitsverhältnisse am 2. Jänner 2001 jedenfalls eine Absprache zwischen den Geschäftsführern und den Arbeitnehmern (Anmerkung: Geschwister/Ehegatten/Schwägerin) mit dem Inhalt über die Fort- bzw. Weiterführung der Arbeitsverhältnisse erfolgt sein müsse. Die daraus gezogene Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass sich die Bw. demnach nicht „entscheidungserheblich“ auf eine nicht abgegebene „Wiedereinstellungszusage“ – berufen könne – ist daher nach der zu beurteilenden Sachlage als zutreffend zu werten. Durch die zeitnahe tatsächliche Wiederaufnahme der Arbeitsverhältnisse der familienangehörigen Arbeitnehmer bei der Bw. ergibt sich zweifellos eine sachliche, im Wesentlichen unveränderte

Fortsetzung der in Rede stehenden Arbeitsverhältnisse.

Zwar hegt der erkennende Senat seinerseits keine Zweifel daran, dass die Aussagen von C.. in der Bestätigung vom 21. März 2009 den Tatsachen entsprechen. Allerdings führt der darin ua. aufgezeigte Hauptgrund, nämlich im Familienunternehmen einen Generationswechsel herbeizuführen, zu keiner Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit der Bw. Aber auch der tatsächlich gefasste Beschluss der Kommanditisten (Eltern) als Mitunternehmer der KG ihre Anteile an die Kinder (Geschäftsführer der GmbH) abzutreten, löst daher, wie das Finanzamt richtig erkannt hat, keine steuerliche Betriebsübergabe und auch keine Betriebsaufgabe aus. Bei dieser eindeutigen Sachlage kann gegenständlich auch nicht von einer „Nachfolgefirma“ gesprochen werden, welche die betroffenen Arbeitnehmer „neu“ und „ohne Abfertigungsverpflichtung alt“ übernommen hätte. Das diesbezügliche Berufungsvorbringen der steuerlichen Vertretung der Bw., mit Verweis auf die RZ 1072 der LStR 2002, geht daher ebenso gänzlich ins Leere.

Aus den angeführten Gründen ist zu schließen, dass im gegenständlichen Fall von der Bw. keine tatsächliche Auflösung der familienangehörigen Arbeitsverhältnisse ins Auge gefasst worden war, sondern von der Bw. vielmehr eine „Fortsetzung dieser Arbeitsverhältnisse“ schon bei Ausspruch der einvernehmlichen Kündigungen, wenn auch stillschweigend in Aussicht genommen worden war. Entlassungsgründe für die betroffenen Arbeitnehmer wurden von Seiten der Bw. im Verfahren auch nicht behauptet. Die Auszahlung der in Rede stehenden Abfertigungszahlungen war demzufolge laut Sach- und Aktenlage weder arbeitsrechtlich noch durch nachgewiesene erhebliche wirtschaftliche Gründe der Bw. bedingt. Aber auch das von der steuerlichen Vertretung der Bw. weiters ins Treffen geführte Vorbringen, die betroffenen Arbeitnehmer hätten am 1.12.2003 bei ihrem Eintritt bzw. Wechsel in die Betriebliche Mitarbeitervorsorgekasse mangels anrechenbarer Vordienstzeiten je einen latenten Abfertigungsanspruch verloren, vermag als Argumentationsindiz für die Beendigung der in Rede stehenden Dienstverhältnisse der Berufung ebenso nicht zum Erfolg zu verhelfen, da das Betriebliche Mitarbeitervorsorgegesetz (BMVG) BGBl I 100/2002 idF BGBl I 158/2002, nur auf Arbeitsverhältnisse verpflichtend anzuwenden ist, die auf einem privatrechtlichen Vertrag mit Beginn nach dem 31.12.2002 liegen.

Auch der Einwand des steuerlichen Vertreters, dass im Gegenstandsfalle die Unterbrechung der Arbeitsverhältnisse im Ausmaß von 22 Arbeitstagen beachtlich für eine arbeitsrechtliche Beendigung der Arbeitsverhältnisse sei, verhilft dem Berufungsbegehren nicht zum Erfolg, zumal die oben aufgezeigte Sach- und Aktenlage bereits überwiegend gegen die behauptete „Trennungsargumentation“ spricht. Überdies waren im Rahmen der Gesamtbeurteilung des Streitfalles auch die Einzelumstände, die für das Vorliegen einer tatsächlichen Beendigung der Arbeitsverhältnisse sprechen, gegenüber jenen Umständen abzuwägen, die auf das Vorliegen

einer „Karenzierung“ hindeuten.

Gegen eine einvernehmliche Arbeitnehmerkarenzierung spricht nach der Übung des redlichen Verkehrs und einem Fremdvergleich standhaltend jedenfalls der Umstand, dass das Arbeitsverhältnis durch Arbeitnehmerabmeldung bei der Gebietskrankenkasse formal beendet wird und der betroffene Arbeitnehmer also „Stempeln geschickt wird“. Ein dadurch ausgelöster Arbeitslosengeldbezug des betroffenen Arbeitnehmers vermag den Umstand einer Beendigung des Dienstverhältnisses klar aufzuzeigen.

Die gegenständliche Aktenlage zeigt dazu auf, dass die drei Arbeitnehmer jedoch für den Zeitraum ihrer 22tägigen Arbeitsunterbrechung kein Arbeitslosengeld bezogen haben. Dieser Einzelumstand spricht als Indiz für eine einvernehmliche 22tägige Arbeitnehmerkarenzierung in einem „Saisonbetrieb“, sodass aus diesem Grunde auch kein Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung verwirklicht worden war.

Zusammenfassend gelangt der erkennende Senat aus den vorstehend dargelegten Gründen zur Überzeugung, dass es nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage an der Ernsthaftigkeit einer fremdüblich gestalteten Arbeitsvertragsauflösung mit den familienangehörigen Arbeitnehmern gemangelt hat. In Ermangelung der Tatsache, dass es zu keiner tatsächlichen Beendigung der Arbeitsverhältnisse der Arbeitnehmer E., F. und G. gekommen ist, unterliegen folglich die in Rede stehenden und an die drei Arbeitnehmer ausbezahlten „vorzeitigen Abfertigungen“ nicht der Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG 1988, sondern es sind diese vielmehr als sonstiger Bezug nach § 67 Abs. 1 und 2 leg.cit., wie vom Finanzamt richtig erkannt, zu versteuern.

Bezüglich der abgabenrechtlichen Behandlung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ist auszuführen, dass gemäß § 41 Abs. 3 FLAG der DB von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Zur Beitragsgrundlage gehören ua. nicht die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge (§ 41 Abs. 4 lit. b FLAG). Da wie ausgeführt wurde, die in Streit gestandenen Bezugsteile, welche von der Bw. an die drei Arbeitnehmer zur Auszahlung gelangten, nicht unter den Tatbestand des § 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG 1988 zu subsumieren waren, ergibt sich für diese Arbeitslöhne weiters die klare Verpflichtung zur Entrichtung des DB und DZ.

Die diesbezüglich vom Finanzamt mit Bescheid vom 11. Jänner 2006 für das Kalenderjahr 2000 vorgeschriebene und im Berufungsverfahren der Höhe nach unbestritten gebliebene

Abgabennachforderung an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag besteht daher zu Recht.

Dem Berufungsbegehren war somit der gewünschte Erfolg daher zur Gänze zu versagen und es war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 27. Mai 2009