



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Werner Obermüller, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4020 Linz, Maderspergerstraße 22a, vom 14. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 5. Februar 2008 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2006 stellte der Prüfer fest, dass Arbeitnehmer der Berufungswerberin (Bw.) mit Juli 2003 in das neue Abfertigungssystem des Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes (BMVG) übergetreten und irrtümlich 50 Prozent der Abfertigungsanwartschaft begünstigt mit sechs Prozent ausbezahlt worden seien.

In einer ergänzenden Stellungnahme des Prüfers heißt es im Wesentlichen, Mitarbeitern der Bw. seien anlässlich der Ummeldung zur H-GmbH 50 Prozent der Abfertigungsanwartschaft mit sechs Prozent steuerbegünstigt ausbezahlt worden. Es sei aber arbeitsrechtlich kein einziges Dienstverhältnis tatsächlich beendet worden. Die Mitarbeiter seien bei der Gebietskrankenkasse lediglich umgemeldet worden, eine Abrechnung und Auszahlung

sämtlicher aus der Beendigung resultierenden Ansprüche (Kündigungsentschädigung, Urlaubsersatzleistung) sei nicht erfolgt.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und schrieb der Bw. mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 5. Februar 2008 Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachentrichtung vor.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. In der Berufung wird auf die Lohnsteuerrichtlinien verwiesen und sinngemäß vorgebracht, dass sich die gesamte Rechtssituation geändert habe und keine Betriebsfortführung vorgelegen sei. Der Unternehmensgegenstand (der Firmenzweck) habe sich geändert und es sei und weder eine Wiedereinstellungsgarantie noch die Fortsetzung der Dienstverhältnisse zugesagt worden. Nach den Bestimmungen des Arbeitsrechtes habe eine Verpflichtung zur Zahlung der Abfertigungen bestanden. Die Kündigung der Dienstverhältnisse sei betriebswirtschaftlich bedingt gewesen und im beiderseitigen Einverständnis erreicht worden.

Die Dienstnehmer der Bw. seien in die H-GmbH übergetreten. Sowohl die Gesellschaft, die Firmen und auch die Beteiligungsverhältnisse seien nicht ident gewesen. Es sei eine völlig neue Gesellschaft vorgelegen und aufgrund der Bestimmungen des Arbeitsrechts hätten die Dienstnehmer nicht gezwungen werden können, in die neue Gesellschaft überzutreten. Aus diesen Gründen sei nicht von einem einheitlichen Dienstverhältnis auszugehen. Die Abgabenbehörde habe es unterlassen, den wahren wirtschaftlichen Gehalt und die wirtschaftliche Betrachtungsweise entsprechend zu würdigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die im Berufungsfall maßgebliche Bestimmung des § 67 EStG 1988 lautet:

„Sonstige Bezüge

Abs. 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 620 Euro übersteigen, 6%. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 1.680 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 1.680 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

...

Abs. 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.

...

Abs. 6:

Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von MV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), 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

Dienstzeit von	bis zur Höhe von
3 Jahren	2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
5 Jahren	3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
10 Jahren	4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
15 Jahren	6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
20 Jahren	9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
25 Jahren	12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 kürzen das steuerlich begünstigte Ausmaß. ...

Soweit die Grenzen des ersten und zweiten Satzes überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Die vorstehenden Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer MV-Kasse bestehen.“

Die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages gründet sich auf § 41 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 und lautet:

Abs. 1:

Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Abs. 2:

Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Abs. 3:

Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, 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). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Abs. 4:

Zur Beitragsgrundlage gehören nicht:

- a) Ruhe- und Versorgungsbezüge,
- b) die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,
- c) ...

Die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Wirtschaftskamergesetz (WKG).

Ebenso wie bei gesetzlichen Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist auch der Anspruch auf die steuerliche Begünstigung einer Abfertigungszahlung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses geknüpft. Eine formale Beendigung des Dienstverhältnisses liegt nur bei Erfüllung folgender Voraussetzungen vor:

- Kündigung durch den Arbeitgeber (allenfalls mit Wiedereinstellungszusage bei wesentlich verminderter Entlohnung) bzw. einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses
- Abrechnung und Auszahlung aller aus der Beendigung resultierender Ansprüche (Ersatzleistung, Abfertigung)
- Abmeldung des Arbeitnehmers bei der Sozialversicherung (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 67 Abs. 3 bis 5, Tz 3).

Das Vorliegen eines Betriebsüberganges im Sinne des § 3 AVRAG wurde von der Bw. nicht behauptet.

Erklärt sich ein Arbeitnehmer mit einem Wechsel in der Arbeitgeberposition einverstanden, wird die Ummeldung bei der Sozialversicherung durchgeführt und der Dienstzettel entsprechend angepasst, liegt eine Vertragsübernahme vor, durch die das alte Dienstverhältnis mit dem neuen Arbeitgeber fortgesetzt wird. Das Vorbringen der Bw., es habe sich beim neuen Arbeitgeber um eine andere Gesellschaft mit anderen Beteiligungsverhältnissen gehandelt, ist in diesem Zusammenhang nicht maßgeblich. Die Frage, ob eine Beendigung eines Dienstverhältnisses und der Abschluss eines neuen Dienstverhältnisses oder eine Vertragsübernahme und damit eine Fortsetzung des bisherigen Dienstverhältnisses vorliegt, kann nur aufgrund der konkreten Umstände im Einzelfall entschieden werden (OGH 13.12.2001, 8 ObA 308/01d).

Nach den Feststellungen des Prüfungsorgans wurden die einzelnen Dienstverhältnisse arbeitsrechtlich tatsächlich nicht beendet, die Mitarbeiter der Bw. bei der Gebietskrankenkasse lediglich umgemeldet und aus einer Beendigung resultierende Ansprüche (Kündigungsentschädigung, Urlaubsersatzleistung) nicht abgerechnet und ausgezahlt.

Mit Vorhalt vom 16. März 2011 (zugestellt am 18. März 2011) ersuchte der Unabhängige Finanzsenat die Bw. die wirtschaftlichen bzw. sonstigen Gründe, die Anlass für den Arbeitgeberwechsel waren, sowie die vertraglichen Vereinbarungen zwischen den beteiligten Unternehmen bzw. die Vereinbarungen zwischen dem „neuen“ bzw. „alten“ Arbeitgeber und den Arbeitnehmern darzulegen und darzustellen bzw. bekannt zu geben, in welcher Form die arbeitsrechtliche Beendigung der Dienstverhältnisse erfolgte, ob eine Abfindung der Resturlaubsansprüche erfolgte und weshalb, wie vom Prüfer dargestellt, lediglich 50 Prozent der Abfertigungsanwartschaft begünstigt mit sechs Prozent ausbezahlt wurde.

Dieses Ersuchen blieb jedoch unbeantwortet. Zwar trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast für Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Beide Pflichten bestehen nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen verletzt (beispielsweise bei Nichtbeantwortung eines Vorhaltes), doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung dazu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (Ritz, BAO³, § 115 Tz 8 ff und die dort zitierte Judikatur). Darüber hinaus tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung nach der Rechtsprechung des VwGH generell bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund.

Es wäre daher an der Bw. gelegen, ihr allgemein gehaltenes Berufungsvorbringen zu konkretisieren und dem Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. März 2011 entsprechend die formale Beendigung der Dienstverhältnisse ihrer Arbeitnehmer darzustellen und zu belegen.

Vor dem Hintergrund der vorliegenden Sach- und Beweislage erweist sich somit die Annahme des Finanzamtes, wonach die hier strittigen Beträge mangels Auflösung der Dienstverhältnisse zu Unrecht nach § 67 EStG 1988 steuerbegünstigt ausbezahlt wurden, nicht als rechtswidrig.

Da auch die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben unbestritten blieben, war die Berufung aus den angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 2. Mai 2011