

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf, über die Beschwerde vom 9.2.2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12.1.2011 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin hat ein Architekturbüro betrieben. Der Betrieb wurde im Jahr 2013 eingestellt. Im Zuge einer GPLA stellte der Prüfer unter anderem fest, dass der Dienstnehmer A mit Donnerstag den 30.6.2005 gekündigt und das Dienstverhältnis bereits am Montag den 4.7.2005 zu den gleichen Bedingungen wieder fortgesetzt wurde. Beim Austritt wurde eine Abfertigung in Höhe von Euro 13.090,- brutto ausbezahlt und steuerbegünstigt nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 abgerechnet. Der Prüfer sah in der Kündigung und anschließenden Wiedereinstellung eine unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses, forderte die sich aus der Versteuerung der ausbezahlt Abfertigung laut Tarif ergebende Lohnsteuer nach und setzte den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe samt dem sich aus der Erhöhung der Bemessungsgrundlage um die Abfertigung ergebenden Dienstgeberbeitrag fest. Als Begründung wurde im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung im Wesentlichen § 67 Abs. 3 EStG 1988 zitiert.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ unter Hinweis auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung als Begründung den angefochtenen Bescheid.

In der gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2005 erhobenen Beschwerde wurde vorgebracht, dass beim betroffenen Dienstnehmer weder eine vordergründige Unterbrechung des Dienstverhältnisses, noch eine Änderungskündigung vorgelegen sei, sondern der Dienstnehmer ursprünglich infolge geringer Betriebsauslastung gekündigt worden sei und es sei nicht geplant gewesen, ihn in absehbarer Zeit wieder einzustellen. Unmittelbar nach dem Kündigungstermin (30.06.2005) habe sich jedoch bei der Abgabepflichtigen wieder ein erhöhter Personalbedarf ergeben, welcher kurzfristig zu erfüllen gewesen wäre. Nachdem die Anwerbung neuer — qualifizierter — Mitarbeiter im Regelfall einen längeren Zeitraum beanspruchen würde, der Personalbedarf jedoch dringend zu befriedigen gewesen wäre und der Dienstnehmer unmittelbar kein anderes — neues - Dienstverhältnis in Aussicht gehabt habe, sei er am 04.07.2005 eben wieder angestellt worden. Wäre von der Abgabepflichtigen tatsächlich geplant gewesen, dem Dienstnehmer eine begünstigte Abfertigung zukommen zu lassen, so wäre für die Abgabepflichtige der einfachere, bessere und auch von der steuerrechtlichen Vertretung empfohlene Weg über die Einzahlung des Abfertigungsbetrages in eine Mitarbeitervorsorgekasse und Überführung des Dienstnehmers in das neue Abfertigungssystem gewesen. Es seien somit unbestrittener Maßen zwei (unmittelbar) anschließende Dienstverhältnisse bei demselben Arbeitgeber zusammen getroffen und es sei bei Beendigung des früheren Arbeitsverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet und geltend gemacht worden. Es seien aber dennoch ein beendetes und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen (vgl. RV/0395-K/05-RS1), zumal eine Neubegründung eines Dienstverhältnisses mit dem gekündigten Dienstnehmer ursprünglich überhaupt nicht beabsichtigt gewesen sei, sondern nur aus einer wirtschaftlichen Zwangssituation (kurzfristige Bedienung eines sich überraschend ergebenden Personalbedarfs) heraus erfolgt sei.

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung des Beschwerdebegehrens.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die im Beschwerdefall maßgebende Bestimmung des § 67 EStG 1988, in der für den strittigen Zeitraum gültigen Fassung, lautet auszugsweise:

*"Sonstige Bezüge*

*(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.*

*Die vorstehenden Bestimmungen sind auf*

*-Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 14 des Bezügegesetzes sowie gleichartige Bezüge und Entschädigungen auf Grund landesgesetzlicher Regelungen,*  
*-Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 5 des Verfassungsgerichtshofgesetzes,*  
*-Abfertigungen durch die Urlaubs- und Abfertigungskasse auf Grund des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes, BGBI. Nr. 414/1972*  
anzuwenden. Die Lohnsteuer von Abfertigungen aus MV-Kassen beträgt 6%. Wird der Abfertigungsbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung oder an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b in Verbindung mit § 17 BMVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder an eine Pensionskasse übertragen, fällt keine Lohnsteuer an. Die Kapitalabfertigung angefallener Renten unterliegt einer Lohnsteuer von 6%. Zusätzliche Abfertigungszahlungen im Sinne dieser Bestimmung für Zeiträume, für die ein Anspruch gegenüber einer MV-Kasse besteht, sind gemäß Abs. 10 zu versteuern.

*(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*

<i>Dienstzeit von</i>	<i>bis zur Höhe von</i>
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

*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. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder dieses Absatzes bereits früher ausgezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. 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 zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe gründet sich auf § 41 FLAG und lautet auszugsweise:

*"§ 41. (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.*

*(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.*

*(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.*

*(4) Zur Beitragsgrundlage gehören nicht:*

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

Nach dem klaren Wortlaut der oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen des EStG 1988 ist unter Abfertigung die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund der taxativen Aufzählung der Rechtsgrundlagen zu leisten ist. Über das Zusammentreffen von zwei unmittelbar aneinander anschließenden Dienstverhältnissen ist dem Gesetz nichts zu entnehmen. Nach der Judikatur des VwGH (vgl. 90/13/0068

vom 25.3.1992) ist die genannte Begünstigungsvorschrift nur in den Fällen der Auflösung des Dienstverhältnisses anwendbar. Treffen zwei unmittelbar aneinander anschließende Dienstverhältnisse zusammen und wurde bei Beendigung des früheren Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet oder geltend gemacht, dann sind ein beendetes Dienstverhältnis und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Ausnahmen davon sind dort angebracht, wo die unmittelbare, im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde (vgl. weiters die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 1988, 87/13/0178, und vom 7. Februar 1990, 89/13/0033).

Die Beschwerdeführerin kam der Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes, den in der Beschwerde angeführten Umstand der wirtschaftlichen Zwangssituation (kurzfristige Bedienung eines sich überraschend ergebenden Personalbedarfs) nachzuweisen, in der Form nach, dass einerseits Unterlagen vorgelegt wurden und andererseits die Befragung des betroffenen Dienstnehmers vorgeschlagen wurde. Die vorgelegten Unterlagen betreffen ein Schreiben der Beschwerdeführerin vom 7.10.2011 an die Stadt B, in dem erklärt wird, die Notwendigkeit, den betroffenen Dienstnehmer wieder einzustellen, habe sich aus dem Umstand ergeben, dass sich nach einer Anfrage der Firma C am 28.6.2005 und nach der Erstellung eines Honorar-Angebotes von Seiten der Beschwerdeführerin an die C überraschend die Auftragserteilung erfolgt sei. Es habe sich um das Bauvorhaben „D“ gehandelt, belegt durch die beigelegten Kopien. Außerdem sei der Beschwerdeführerin Mitte 2005 vom Geschäftsführer der Firma E mitgeteilt worden, dass für Anfang 2006 mit der Vergabe der Planung für einige Hallen-Neubauten zu rechnen sei.

Den übermittelten Unterlagen ist das auf Basis der Besprechung am 22.6.2005 im Schreiben an die Stadt B vom 7.10.2011 genannte Honorarangebot vom 28.6.2005, also dem Tag des Austritts des betroffenen Dienstnehmers, an die C angeschlossen. Aus dem Schreiben der Beschwerdeführerin vom 11.7.2005 an die C ergibt sich zwar, dass der Auftrag an die Beschwerdeführerin vergeben wurde, aber erst am 6.7.2005, also bereits nach der Wiedereinstellung des betroffenen Dienstnehmers am 4.7.2005, eine Besprechung stattgefunden habe. Der Nachweis des Umstandes, dass zwischen der Beendigung des Dienstverhältnisses des betroffenen Dienstnehmers und dem Wiedereintritt am 4.7.2005 sich eine wirtschaftliche Notlage in der Form ergeben habe, dass nach der Kündigung des Herrn A noch vor dem Wiedereintritt am 4.7.2005 der Auftrag von der C zugesagt worden wäre, ist somit nicht erfolgt.

Zum Vorbringen, der Geschäftsführer der Firma E habe Mitte des Jahres 2005 mitgeteilt, dass für Anfang 2006 mit der Vergabe der Planung für einige Hallen-Neubauten zu rechnen sei, wurden keine Nachweise vorgelegt. Abgesehen davon stellt dies im Zusammenhang mit der Kündigung des betroffenen Dienstnehmers am 30.6.2005 und der Wiedereinstellung am 4.7.2005 schon auf Grund des fehlenden zeitlichen Zusammenhangs keine wirtschaftliche Notlage dar.

Aus den Angaben des A ist der konkret nachzuweisende Umstand der sich ergebenden wirtschaftlichen Notlage zwischen seiner Kündigung und Wiedereinstellung ebenfalls nicht zu erkennen. Er gibt an, das genaue Datum der angeführten Kündigung nicht bestätigen zu können. Die Beschwerdeführerin habe zu diesem Zeitpunkt mangels Aufträge alle Mitarbeiter gekündigt. Die größeren Projekte seien abgeschlossen und keine neuen Aufträge vorhanden gewesen. Seine gekündigten Kollegen hätten sich neue Beschäftigungsmöglichkeiten gesucht. Er habe zu diesem Zeitpunkt bereits die Ziviltechnikerprüfung absolviert gehabt und überlegt, selber ein Büro zu gründen. Herr F habe ihn gefragt, ob er bereit wäre, die noch vorhandenen Arbeiten fertig zu machen und eventuell kleinere Aufträge zu bearbeiten. Er habe zugesagt und bis 2009 bei der Beschwerdeführerin gearbeitet.

Zusammenfassend konnte die wirtschaftliche Notlage, die nach der Kündigung des Herrn A am 30.6.2005 die sofortige Wiedereinstellung am 4.7.2005 zu den gleichen Bedingungen erforderlich gemacht hat, nicht nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Das Bundesfinanzgericht geht daher, wie bereits das Finanzamt, davon aus, dass die Weiterführung des Dienstverhältnisses mit Herrn A bereits zum Zeitpunkt der Kündigung aus den von ihm genannten allgemeinen Gründen (noch vorhandene Arbeiten fertig zu machen und eventuell kleinere Aufträge zu bearbeiten) beabsichtigt war. Wenn die unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde, liegt nach der Rechtsprechung ein durchgehendes einheitliches Dienstverhältnis vor, weswegen die bei der Beendigung des Dienstverhältnisses vorgesehene begünstigte Besteuerung einer Abfertigung, so wie im gegenständlichen Fall, nicht angewendet werden kann (vgl. VwGH vom 18.9.2013, 2010/13/0138, oder auch die in der Beschwerdeschrift zitierte Entscheidung des UFS, RV/0395-K/05-RS1, und die dort zitierte Judikatur).

E s war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit

der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 24. November 2016