



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden [Name1] und die weiteren Mitglieder [Name2], [Name3] und [Name4] über die Berufung der Berufungswerberin, Ort, Straße, vertreten durch [Vertreter], vom 24. Februar 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes [FAOrt] vom 24. Jänner 2006 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für das Kalenderjahr JJJ1 nach der am 11. Juli 2007 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Haftungspflichtigen mit Bescheiden vom 24. Jänner 2006 insgesamt einen Betrag von € 74.957,33 an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag zur Zahlung vor. Begründet wurde diese Vorschreibung damit, dass die an einen als Vorstand beschäftigten (ehemaligen) Dienstnehmer erfolgte und als „freiwillige Abfertigung“ besteuerte Zahlung nicht begünstigt nach § 67 Abs. 6 EStG 1988, sondern nach § 67 Abs. 8 leg. cit. zu versteuern gewesen wäre.

Mit Eingabe vom 24. Feber 2006 erhob die Haftungspflichtige durch einen steuerlichen Vertreter Berufung und führte aus, der Dienstnehmer hätte nur deshalb für die

Unternehmensgruppe gewonnen werden können, weil ihm die Dienstzeiten beim Vorarbeitgeber vom T.M.J1 (*gemeint wohl: JJJJ*, siehe Auflösungsvereinbarung) bis T.M.J2 voll anerkannt worden wären. Nachweise über diese Vordienstzeiten bzw. ob und in welcher Höhe Abfertigungen bereits früher ausbezahlt worden wären, hätten den Prüforganen vorgelegen. Da das gegenständliche Dienstverhältnis vor dem 1.1.JJJ2 begonnen habe, sei die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 anwendbar.

In einer weiteren, ebenfalls als Berufung bezeichneten Eingabe eines anderen steuerlichen Vertreters wurde nach Zitierung der Darstellungen im Prüfungsbericht ausgeführt, dass sich die Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 auf Bezüge erstrecke, die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses im ursächlichen Zusammenhang stehen und aus diesem Grund anfallen würden. Dabei müsse es sich nach der Rechtsprechung um solche sonstige Bezüge handeln, die für die Auflösung des Dienstverhältnisses typisch seien. Als solche würden auch Abfertigungen gelten, die auf Grund von Betriebsvereinbarungen oder Dienstverträgen gewährt würden und über das gesetzliche oder kollektivvertragliche Ausmaß hinausgingen.

Die gegenständliche Abfindung wäre anlässlich des Ausscheidens des Dienstnehmers gewährt worden und stünde daher im ursächlichen Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses. Da der Dienstnehmer als Vorstand einer Aktiengesellschaft tätig gewesen sei und Vorstandsmitglieder nicht dem Angestelltengesetz unterliegen, habe die Abfertigung nicht als gesetzliche Abfertigung besteuert werden können. Die auf Grund der Vereinbarung vom 29.5.2005 (*gemeint wohl: JJJ1*) ausbezahlte Abfertigung wäre daher als freiwillige Abfertigung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu versteuern gewesen.

Die Argumentation des Lohnsteuerprüfers wäre gewesen, dass es sich bei der gegenständlichen Zahlung nicht um einen Beendigungsanspruch, sondern um eine Abschlagszahlung, die den Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses bewegen habe sollen, handle. Dies allerdings ohne zu begründen, weshalb eine solche Abschlagszahlung nicht als freiwillige Abfertigung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu behandeln sei. Dem Gesetzestext könne jedenfalls nicht entnommen werden, dass ein allfälliger Beweggrund des Arbeitgebers für die steuerliche Behandlung ausschlaggebend sei.

Aber selbst wenn dies so wäre, sei eine Abfindung, die vom Dienstgeber dem Dienstnehmer deshalb bezahlt werde, um ihn zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses zu bewegen, als freiwillige Abfertigung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu qualifizieren. „Freiwilligkeit“ sei zwangsläufig immer dann gegeben, wenn das Ausmaß der Abfindung über das dem Dienstnehmer gesetzlich zustehende Ausmaß hinausgehe.

Würde die Argumentation des Finanzamtes zutreffen, könne aus dieser für den gegenständlichen Fall aber nichts gewonnen werden. Wie nämlich der der Betriebsprüfung vorliegenden Vereinbarung zwischen der Arbeitgeberin und dem Arbeitnehmer vom 29.5.JJJ1 eindeutig entnommen werden könne, sei die Beendigung des Dienstverhältnisses einvernehmlich erfolgt. Der Begründung der Abgabenbehörde lasse sich nicht entnehmen, weshalb der Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses bewegt werden habe sollen. Zudem wäre gegebenenfalls zu prüfen gewesen, ob nicht der Dienstnehmer die Auflösung des Dienstverhältnisses begehrt habe.

Die Abgabenbehörde subsumiere die gegenständliche Zahlung unter den Begriff „Vergleichssumme“ iSd § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988. Abfertigungen fielen aber bereits grundsätzlich nicht unter die Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988. Ergänzend sei dazu festzuhalten, dass die gewährte Abfindung keine Vergleichssumme darstelle. Unter Vergleichssummen wären nämlich Zahlungen zu verstehen, die auf Grund eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleiches aus einem Dienstverhältnis geleistet werden. Ein Vergleich sei die unter beiderseitigem Nachgeben einverständliche neue Festlegung strittiger oder zweifelhafter Rechte. Gegenständlich wäre durch die Vereinbarung vom 29.5.JJJ1 weder ein strittiges noch ein zweifelhaftes Rechtsverhältnis bereinigt worden. Die Vertragspartner wären anlässlich der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses über die Rechte und Verpflichtungen jederzeit sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach einig gewesen.

Ergänzend sei noch anzumerken, dass unter § 67 Abs. 1 (*gemeint wohl*: Abs. 8) lit. a EStG 1988 grundsätzlich solche Lohnbestandteile erfasst werden sollen, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangt seien. Es müsse sich deshalb um die Bereinigung strittiger oder zweifelhafter, in der Vergangenheit angehäufter Bezüge handeln.

Mit abweisender Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass das Beschäftigungsverhältnis mit dem gegenständlichen Dienstnehmer am T.M.J5 begonnen habe und mit T.M.J6 einvernehmlich gelöst worden sei. Sodann wurde auf die Vereinbarungen im Anstellungsvertrag, im Zusatz zum Anstellungsvertrag vom T.M.J7 und in der Auflösungsvereinbarung vom T.M.J8 Bezug genommen. Eine Versteuerung der als „freiwillige Abfertigung“ bezeichneten Zahlung wäre nicht möglich, weil im Zusammenhang mit der Auflösungsvereinbarung sämtliche finanziellen Ansprüche aus dem Vorstandsvertrag abgegolten worden wären. Weiters läge eine freiwillige Abfertigung keinesfalls vor, wenn vor Beendigung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung weder vereinbart worden sei, sich ein diesbezüglicher Anspruch weder aus einem Kollektivvertrag oder einem Gesetz ergebe, noch ein sachlicher Grund für die Zahlung vorliege. Alleine die Bezeichnung einer Zahlung als

Abfertigung sei zu deren begünstigten Besteuerung nicht ausreichend. Zahlungen, die strittige Ansprüche aller Art abgelten würden, seien nicht für die Beendigung eines Dienstverhältnisses typisch.

Daraufhin beantragte die Berufungswerberin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und rügte, dass auf die in der zweiteingelangten Berufung vorgebrachten Argumente in keiner Weise eingegangen worden sei. Im Weiteren wurde sodann die Berufungsschrift wiederholt. Zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wurde ergänzend festgehalten, die Abgabenbehörde ziehe aus Pkt. 9 der Auflösungsvereinbarung (Abgeltungswirkung für sämtliche Ansprüche aus dem Dienstverhältnis) unzutreffender Weise den Schluss auf eine Sachverhaltskonstellation, die nicht vorgelegen sei. Weiters wurde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.10.2003, 2000/13/0028, und auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11.12.2002, B1609/01, hingewiesen. Neuerlich wurde ausgeführt, dass die Auflösungsvereinbarung einvernehmlich erfolgt sei, Mängel an der Qualität der Arbeit beim gegenständlichen Dienstnehmer auf Grund seiner langjährigen Erfahrung äußerst zweifelhaft wären und die Zahlung der in Rede stehenden Abfindung „als Belohnung für erbrachte Dienste“ in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sehr wohl gerechtfertigt sei. Weiters wäre bereits im Vorstandsvertrag eine Zahlung in Höhe des Jahresgehaltes – zeitanteilig für die Dauer von sechs Monaten – für den Fall des Ausscheidens aus dem Betrieb der Arbeitgeberin vorgesehen gewesen. Auch sei es in der Vorstandsbranche durchaus üblich, dass insbesondere bei vorzeitiger Auflösung des Dienstverhältnisses, Abfertigungszahlungen hinsichtlich der Höhe neu verhandelt werden und Vorstände in der Regel für die Folgezeit mit einer solchen Abfertigungszahlung den Lebensunterhalt bestreiten müssen (Überbrückungshilfe).

Mit Schreiben vom 27. Juni 2007, nachweislich zugestellt am 29. Juni 2007, wurde die Berufungswerberin zur mündlichen Berufungsverhandlung am 11. Juli 2007 geladen

Am 9. Juli 2007 langte unter Bezugnahme auf ein Telefonat mit dem Vorsitzenden vom 2. Juli 2007 ein Ersuchen um Verlegung des anberaumten Termins mit dem Hinweis ein, dass eine Zeitspanne von 11 Tagen zwischen der Möglichkeit der Kenntnisnahme und dem anberaumten Termin unangemessen kurz bemessen sei. In diesem Zusammenhang wurde auf § 41 Abs 2 erster Satz AVG hingewiesen. Die Wahrnehmung des Termins sei auf Grund der "sehr kurzfristigen Bekanntgabe sowie urlaubsbedingter Abwesenheit" nicht möglich.

Zu der am 11. Juli 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erschien sodann kein Vertreter der Berufungswerberin. Seitens des Finanzamtsvertreters wurde im Wesentlichen auf das Vorbringen im Laufe des Verwaltungsverfahrens hingewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verlegung des Termins für die mündliche Verhandlung:

Nach § 284 Abs 4 BAO bestimmt der Vorsitzende des Berufungssenates den Ort und den Zeitpunkt der Verhandlung. Hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so sind die Parteien mit dem Beifügen einzuladen, dass ihr Fernbleiben der Durchführung der mündlichen Verhandlung nicht entgegensteht.

Nach Gesetz, Judikatur (vgl. VwGH 5.4.1989, 88/13/0218) und Literatur (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, § 284 Tz 21) besteht eine bestimmte Mindestfrist zur Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung nicht. Auch eine kurzfristige Ladung ist zulässig (vgl. VwGH 19.2.1985, 84/14/0103, zu einer Frist von fünf Tagen).

Im gegenständlichen Fall konnte die Berufungswerberin bereits aus der Tatsache, dass der unabhängige Finanzsenat mit Vorhalt vom 30. März 2007 um Beantwortung diverser Fragen im Zusammenhang mit dem Sachverhalt und um Nachreichung diverser Beweismittel bzw. Berechnungsmodalitäten ersuchte, erkennen, dass der gegenständliche Berufungsfall in Bearbeitung genommen wurde und zur Entscheidung in einem der nächstfolgenden Senatssitzungstermine heran steht. Am 3. Mai 2007 langte die Beantwortung des Vorhaltes beim unabhängigen Finanzsenat ein.

Die Berufungswerberin wird im gegenständlichen Verfahren von einer großen Steuerberatungskanzlei aus [StBort1] vertreten, weiters ist eine ebenfalls große zweite Steuerberatungskanzlei vertretungsbefugt.

Wenn die Abgabenbehörde zweiter Instanz dem Ersuchen um Verlegung des anberaumten Termins deshalb nicht entsprochen und die mündliche Verhandlung zum festgesetzten Termin abgehalten hat, kann ihr daraus ein Verfahrensfehler nicht angelastet werden, zumal

- nach der Rechtsprechung auch eine noch kurzfristigere Anberaumung eines Verhandlungstermins durch die gesetzlichen Vorschriften gedeckt gewesen wäre,
- es jedenfalls möglich gewesen wäre einen Substituten zu bestellen (VwGH 5.4.1989, 88/13/0218),
- der Berufungswerberin insbesondere auch durch den Vorhalt vom 30. März 2007 Gelegenheit geboten worden ist, zu konkreten Vorhaltungen Stellung zu nehmen,
- die Berufungswerberin auf Grund dieses Vorhaltes bereits darauf schließen konnte, dass der beantragte Senatstermin (kurz) bevor steht und

- auch im Telefonat vom 2. Juli 2007 seitens des Vorsitzenden ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass eine Verlegung nur aus wichtigen Gründen in Frage komme und die Möglichkeit bestehe, vor Sitzungsbeginn allfällige neue Vorbringen auch schriftlich zu erstatten sowie
- letztlich die vorgebrachten Gründe in Anbetracht der Vielzahl der bei den Vertretern der Berufungswerberin beschäftigten Steuerberatern keinesfalls als Begründung dafür ausreichen, dass ein kompetenter und sachkundiger Vertreter nicht an der mündlichen Verhandlung hätte teilnehmen können.

Der Hinweis auf die Bestimmung des § 41 AVG geht mangels Anwendbarkeit dieser Norm für das Abgabenverfahren ins Leere.

2. Sachverhalt:

Die Berufungswerberin schloss mit einem künftig als Vorstand für sie tätigen Arbeitnehmer einen mit T.M.J9 datierten Anstellungs- und Versorgungsvertrag. In § 3 dieses Vertrages wurde geregelt, dass

- dem Vorstand für seine Tätigkeit ein Brutto-Jahresgehalt von DM 350.000,00 (zahlbar in 14 Monatsraten nachträglich zum Monatsende) und eine Tantieme je nach Möglichkeit der Gesellschaft (festgelegt von der Hauptversammlung, ohne Möglichkeit von Vorauszahlungen, bei nicht vollen Geschäftsjahren zeitanteilig) zusteht.
- dem Vorstand ein angemessener Personenkraftwagen für dienstliche und private Nutzung unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird.
- der Vorstand im angemessenen Umfang Ersatz für im Gesellschaftsinteresse aus eigenen Mitteln bestrittene erforderliche Aufwendungen (Reisen einschließlich der erforderlichen Spesen, Telekommunikation, Bewirtung von Geschäftsfreunden und Geschenke an diese) erhält.
- im Krankheitsfalle die Bezüge auf die Dauer von sechs Wochen, längstens bis zur Beendigung des Vertrages, gezahlt werden.
- die Arbeitgeberin die Kosten für eine private Zusatzversicherung für den Vorstand und seine Ehegattin sowie eine Privathaftpflichtversicherung übernimmt, eine Rechtsschutzversicherung abschließt sowie den Vorstand gegen Unfall versichert.

Nach § 5 wurde der Vertrag für die Zeit vom T.M.J5 bis zum T.M.J10 mit Verlängerungsmöglichkeit um weitere fünf Jahre abgeschlossen. Es wurde ein beidseitiges

Kündigungsrecht unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von zwölf Monaten zu einem Monatsende vereinbart.

§ 7 regelt, dass der Dienstnehmer, wenn er durch Tod oder wegen Beendigung der Bestellung als Vorstandsmitglied aus den aktiven Diensten der Arbeitgeberin ausscheidet, ein Jahresgehalt und eine Tantieme (anteilig für das Monat des Ausscheidens und weitere sechs Monate nach diesem Monat) erhält.

Mit Zusatzvereinbarung vom T.M.J7 wurde zusätzlich zum Jahresbruttobezug lt. obigem Vertrag die Zahlung einer jährlichen Prämie vereinbart. Für die ersten beiden Kalenderjahre ab Vertragsbeginn wurde die Mindestprämie jeweils mit DM 200.000,00 festgelegt, im Übrigen eine Orientierung am Ergebnis des Gesamtunternehmens und jährliche Fixierung durch den Aufsichtsrat nach einem noch zu erarbeitenden System für Prämienzahlungen vorgenommen.

Auf Grund eines Vorstandsbeschlusses vom T.M.J11 wurde der Anstellungs- und Versorgungsvertrag samt Zusatzvereinbarung mit Vereinbarung vom T.M../T.M.J8 einvernehmlich zum T.M.J6 aufgelöst. In dieser wurde einerseits festgehalten, dass der Arbeitnehmer der Arbeitgeberin bei Bedarf seine Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen hat, er jedoch darauf verzichtet, ab sofort im Unternehmen anwesend zu sein. Um dies der Belegschaft und der Öffentlichkeit zu erklären wurde T.M.J11 eine Sprachregelung abgestimmt, nach der sich der Arbeitnehmer exklusiv bestimmten Aufgaben widmen werde. Am Tag nach der Unterzeichnung der Auflösungsvereinbarung wurde laut vereinbarter Sprachregelung bekannt gegeben, dass der Dienstnehmer mit T.M.J6 in gegenseitigem Einvernehmen die Tätigkeit als Mitglied des Vorstandes und als Aufsichtsratsmitglied verschiedener Konzerngesellschaften zurücklege, um sich anderen Aufgaben zu widmen.

Wegen der Auflösung des Dienstverhältnisses erhielt der Dienstnehmer - nach der Textierung der Vereinbarung - "unter Berücksichtigung seiner Vordienstzeiten" eine freiwillige Abfertigung in Höhe von brutto € 300.000,00, sowie zusätzlich eine als "vereinbarte Fixtantieme" bezeichnete Zahlung in Höhe von DM 100.000,00. Dem Dienstnehmer wurde der Dienstwagen zur weiteren Verwendung belassen; dies bis längstens T.M.J12, wenn nicht vorher ein neues Dienstverhältnis begründet wird. Ausdrücklich wurde weiters festgehalten, dass durch Abschluss dieser Vereinbarung und Zahlung der angeführten Beträge sämtliche finanziellen Ansprüche aus dem Vorstandsvertrag und der Zusatzvereinbarung, aus welchem Titel auch immer, abgegolten sind.

Der Betrag von € 300.000,00 wurde von der Berufungswerberin als freiwillige Abfertigung nach § 67 Abs 6 EStG 1988 (1/4 der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate zuzüglich 12/12 dieser laufenden Bezüge mit dem festen Steuersatz von 6%) versteuert.

Mit Ergänzungsersuchen vom 30.3.2007 wurden der Berufungswerberin diverse Sachverhaltsfeststellungen und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen bekannt gegeben.

Mit Schreiben vom 2.5.2007 wiederholte die Berufungswerberin ihre Ansicht, dass die Gründe des Arbeitgebers, einem Arbeitnehmer eine Abfindung (Abfertigung) zu gewähren, für eine Subsumierung der Zahlung unter § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht maßgeblich wären. Weiters könne aus dem Umstand, dass das Beschäftigungsverhältnis vor Ablauf der Befristung aufgelöst worden ist, nicht geschlossen werden, dass die Auflösung nicht einvernehmlich erfolgt sei. Die Nichteinhaltung von Kündigungsfristen stelle ein Indiz für eine beiderseitig gewollte Auflösung des Beschäftigungsverhältnisses dar. Aus der Zahlung eines höheren als vertraglich vereinbarten Abfertigungsvertrages könne nicht abgeleitet werden, dass die Auflösung nicht einvernehmlich erfolgt sei. Die Regelung des Verzichtes des Arbeitnehmers auf Anwesenheit im Betrieb schließe eine einvernehmliche Beendigung des Dienstverhältnisses ebenso wenig aus, wie sich aus der getroffenen Sprachregelung eine nicht einvernehmliche Beendigung ableiten lasse. Die Weiterbelassung des Dienstfahrzeuges über den Zeitpunkt des tatsächlichen Ausscheidens hinaus wäre ein Indiz für Einvernehmlichkeit. Die in Pkt. 9 der Auflösungsvereinbarung getroffene Regelung über die Abgeltung sämtlicher Ansprüche stelle eine standardisierte Klausel dar.

Aus einer Gesamtbetrachtung der Auflösungsvereinbarung könne somit keineswegs zweifelsfrei abgeleitet werden, dass der Dienstnehmer die vorzeitige Beendigung des Vertragsverhältnisses nicht gewollt bzw. nicht initiiert habe, da es grundsätzlich nicht maßgeblich wäre, ob diesem im Zeitpunkt der Auflösung ein vergleichbares Arbeitsangebot vorgelegen sei. Eine Vereinbarung über die vorzeitige Beendigung eines Dienstverhältnisses könne auch nicht vom Vorliegen eines Grundes abhängig gemacht werden, sodass die Motive für diese vorzeitige Auflösung irrelevant wären. Nicht nachvollziehbar wäre, weshalb eine den Gegebenheiten des Wirtschaftslebens nicht entsprechende Zahlung nicht freiwillig erfolgt sein solle. Aus der Weiterbelassung des Dienstkraftfahrzeuges zu schließen, dem Arbeitnehmer wären keine konkreten Arbeitsangebote vorgelegen, sei „schlichtweg verfehlt“. Auch könne nicht von einem Verbot für den Arbeitnehmer, sich im Betrieb aufzuhalten, die Rede sein. Die standardisierte Vertragsklausel hinsichtlich der Bereinigung aller Ansprüche aus dem Dienstverhältnis betreffe in keiner Weise strittige oder zweifelhafte Ansprüche, die bereits in der Vergangenheit entstanden bzw. zugestanden wären und sei die getroffene Sprachregelung für das Vorliegen einer einvernehmlich erfolgten vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses ohne Bedeutung. Aus der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses, welche allenfalls auch mit der Vermeidung öffentlicher Kenntnissnahme von einer möglicherweise falschen Personalentscheidung einhergeht, könne nicht geschlossen

werden, dass ein rasches Ausscheiden des Dienstnehmers seitens der Berufungswerberin gewünscht worden wäre.

3. Würdigung:

Im gegenständlichen Fall besteht Streit darüber, ob die im Zusammenhang mit der Auflösungsvereinbarung vom T.M.J8 an den ausscheidenden Arbeitnehmer geleistete Zahlung eine „freiwillige Abfertigung“ nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellt und deshalb auch nicht in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zu diesem Beitrag einzubeziehen ist.

Nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen), mit dem Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen. Darüber hinaus ist der genannte Steuersatz auch für weitere, u.a. von der Dauer der Vordienstzeiten abhängige Zwölftel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate anwendbar.

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert in ständiger Rechtsprechung, dass die begünstigte Besteuerung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur solche Bezüge erfasst, deren unmittelbare Ursache die Beendigung des Dienstverhältnisses ist. Unter Bezügen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind daher solche zu verstehen, die durch die Beendigung des Dienstverhältnisses ausgelöst werden bzw mit der Auflösung des Dienstverhältnisses in ursächlichem Zusammenhang stehen und aus diesem Grund anfallen. Von einer „freiwilligen Abfertigung“ iSd der angeführten Gesetzesstelle kann nicht gesprochen werden, wenn eine Zahlung geleistet wird, um den Arbeitnehmer zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses zu bewegen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 67 Abs 6 EStG 1988 Tz 3, und die dort angeführte Judikatur). Derartige Zahlungen fallen unter die Bestimmung des § 67 Abs. 8 EStG 1988 (vgl. VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028, unter Verweis auf das zum EStG 1972 ergangene Erkenntnis vom 18.3.1991, 90/14/0053).

Dem letztgenannten Erkenntnis lag an Sachverhalt zu Grunde, dass anlässlich einer vorzeitigen einvernehmlichen Auflösung eines Dienstverhältnisses ein höherer als der vertraglich ursprünglich vereinbarte Abfertigungsbetrag und eine Kündigungsentschädigung zur Auszahlung gelangte und die Arbeitgeberin bereits zu einem (kurz) vor dem Beendigungsstichtag liegenden Zeitpunkt auf die Arbeitsleistung des Dienstnehmers verzichtete. Dazu sprach der Gerichtshof aus, dass eine Besteuerung von Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (und Vergleichszahlungen) nach § 67 Abs. 8 EStG 1972 zu erfolgen habe, auch wenn ein Zusammenhang mit der

Beendigung des Dienstverhältnisses bestehe. Das Gesetz stellt nämlich nicht darauf ab, dass die weiteren Leistungen des Arbeitnehmers, auf die verzichtet wird, während des Weiterbestandes des Dienstverhältnisses zu erbringen sind, und dass die geleistete Zahlung nur Zeiträume bis zur tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses betreffen kann. Es macht somit im gegenständlichen Zusammenhang keinen Unterschied, ob bei gleichartiger Zahlung der Arbeitnehmer einer kurzfristigen einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses zustimmt, oder ob er gekündigt, während des Laufes der Kündigungsfrist aber „dienstfrei“ gestellt wird.

Für den Geltungsbereich des EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof diese Grundsätze im oben angeführten Erkenntnis vom 29.10.2003 ausdrücklich als anwendbar erklärt. Zu beachten ist lediglich, dass § 67 Abs. 8 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum gültigen Fassung die Besteuerung von Kündigungsentschädigungen und Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume in der lit. b gesondert regelt und an Stelle des Belastungsprozentsatzes – nach Ausscheiden der auf diese Zahlung entfallenden „Sozialversicherungsbeiträge“ und eines Fünftels - eine Besteuerung nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 vorsieht.

Im vorliegenden Fall ist somit nicht entscheidend, dass die Auflösung des Dienstverhältnisses - wie die Berufungswerberin in ihrem Schreiben vom 2.5.2007 selbst ausführt - letztlich einvernehmlich erfolgt ist, weshalb die umfangreichen Ausführungen der Berufungswerberin zur Einvernehmlichkeit im Zusammenhang mit der Auflösungsvereinbarung vollständig ins Leere gehen. Wesentlich für die steuerliche Zuordnung ist nämlich ausschließlich, ob die im Zusammenhang mit der Auflösungsvereinbarung vereinbarte Zahlung eine freiwillige Abfertigung iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellt, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses stehend die vom Verwaltungsgerichtshof herausgearbeiteten Voraussetzungen erfüllt, oder ob diese Zahlung mit der Absicht ausverhandelt bzw. angeboten wurde, eine friktionsfreie vorzeitige Auflösung des Dienstverhältnisses erst herbeizuführen bzw zu ermöglichen. Insoweit ist es nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung – auch wenn dies von der Berufungswerberin wortreich bestritten wird – sehr wohl von ausschlaggebender Bedeutung, welche Motive zur Zahlung des in Rede stehenden Betrages geführt haben.

Wenn das Finanzamt bereits in der Bescheidbegründung ausführt, es handle sich bei der gegenständlichen Zahlung *„um eine Abschlagszahlung, die den Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses bewegen soll bzw. um einen Vergleich, um mit dem Arbeitnehmer Einigung über die vorzeitige Auflösung des Dienstverhältnisses zu erzielen“*, ist

dazu vorweg festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine steuerliche Einordnung als „Vergleichszahlung“ voraussetzen würde, dass zumindest ein Teil der Zahlung der Bereinigung strittiger oder zweifelhafter Rechte auf in der Vergangenheit angehäuften Bezüge dient (vgl. VwGH 18.3.1991, 90/14/0053). Dass dies im gegenständlichen Fall nicht zutrifft, wird von der Berufungswerberin selbst ausdrücklich festgehalten (Seite 9 des Vorlageantrages) und ist offensichtlich.

Im Zusammenhang mit (Abschlags-)Zahlungen für die vorzeitige Auflösung eines Dienstverhältnisses hat der unabhängige Finanzsenat die Berufungswerberin mit Vorhalt vom 30.3.2007 unter Pkt. 3. darauf aufmerksam gemacht, dass – wie sich aus obigen Ausführungen zur Rechtsprechung des VwGH ergibt – eine Besteuerung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht zulässig ist, da dafür eigene gesetzliche Vorschriften bestehen. In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde – wie sich aus obigen Ausführungen zur Rechtsprechung ergibt unzutreffend – lediglich darauf verwiesen, dass nach Ansicht der Berufungswerberin die Motivlage des Arbeitgebers „für eine Subsumierung unter § 67 Abs 6 EStG nicht maßgeblich“ sei.

Der unabhängige Finanzsenat hat der Berufungswerberin, welche in der Berufung rügte, dass sich aus der Begründung der Abgabenbehörde (erster Instanz) nicht entnehmen lasse, weshalb das Vorstandsmitglied zu einer vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses bewegt hätte werden sollen, mit Vorhalt vom 30.3.2007 unter Pkt. 4 ausführlich dargestellt, weshalb vom Vorliegen eines derartigen Sachverhaltes auszugehen ist. In Pkt. 5 dieses Vorhaltes wurde sodann um Übermittlung von entsprechenden Beweismitteln, die einen von den dargelegten Feststellungen und Schlussfolgerungen abweichenden Sachverhalt offenbaren würden, ersucht. Letzterem Ersuchen ist die Berufungswerberin nicht nachgekommen.

Dass im gegenständlichen Fall in der mit Auflösungsvereinbarung vom T.M.J8 vereinbarten Zahlung eine solche zu sehen ist, die den Arbeitnehmer zu einer einvernehmlichen vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses bewegen sollte, steht für die nunmehr entscheidende Behörde fest. Dies auf Grund folgender Überlegungen:

1.	Unbestritten ist, dass die im Anstellungsvertrag vereinbarte Vertragslaufzeit (mindestens) fünf Jahre betragen hat und das Dienstverhältnis bereits nach Ablauf von zwei Jahren beendet wurde.
2.	Nach dem Anstellungsvertrag (Pkt. 5.3 des Anstellungsvertrages) wäre bei vorzeitiger Auflösung beidseitig eine 12-monatige Kündigungsfrist einzuhalten gewesen. Diese wurde nicht eingehalten.

3.	<p>Bereits (zumindest) zwei Monate vor dem tatsächlichen Beendigungstermin war die Beendigung des Dienstverhältnisses Gegenstand einer Vorstandssitzung (Vorstandsbeschluss vom T.M.J11) und wurden die Aufgaben des ausscheidenden Dienstnehmers vom Vorsitzenden des Vorstandes interimistisch übernommen.</p>
4.	<p>Für den Zeitraum bis zur Unterzeichnung der Auflösungsvereinbarung wurde – um der Öffentlichkeit und der Belegschaft die Abwesenheit des Dienstnehmers zu erklären - eine „Sprachregelung“ abgestimmt, nach der sich der Dienstnehmer exklusiv bestimmten Aufgaben widmen würde.</p> <p>Dass der Dienstnehmer in dieser Zeit bereits „freigestellt“ war, ist offensichtlich (<i>"... er verzichtet allerdings darauf, ab sofort im Unternehmen anwesend zu sein."</i> - Pkt. 2 der Auflösungsvereinbarung). Sofern die Berufungswerberin in der Vorhaltsbeantwortung vom 2.5.2007 unter Pkt. V. den Eindruck erwecken wollte, dass der Dienstnehmer in dieser Zeit noch tatsächlich für die Berufungswerberin tätig gewesen wäre, hätte es einer Sprachregelung für den Zeitraum vor Unterzeichnung der Auflösungsvereinbarung und einer anders lautenden Sprachregelung für den Zeitraum danach (bis zur offiziellen Beendigung des Vertragsverhältnisses) nicht bedurft. Zudem wäre es an der Berufungswerberin gelegen gewesen, diese Behauptung zu belegen oder zumindest entsprechende Beweismittel anzubieten.</p>
5.	<p>Bei vertragskonformer Kündigung wäre eine Kündigungsfrist von 12 Monaten einzuhalten gewesen. In diesem Zeitraum hätte der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Brutto-Jahresgehalt von DM 350.000,00 gehabt. Zudem wäre ihm für das gesamte Jahr JJJ1 eine Mindestprämie von DM 200.000,00, somit für das zweite Halbjahr JJJ1 zeitanteilig DM 100.000,00, und für das Jahr JJJ2 anteilig eine weitere Erfolgsprämie zugestanden. Geht man von diesen Zahlungsverpflichtungen aus, ergibt sich bei vertragsgemäßer Kündigung unter Berücksichtigung einer anteiligen Erfolgsprämie für JJJ2 in Höhe der Mindestprämie für das zweite Halbjahr JJJ1 ein Betrag von € 281.210,53. Auch daraus wird ersichtlich, dass der in der Auflösungsvereinbarung als „freiwillige Abfertigung“ bezeichnete Betrag von € 300.000,00 in etwa den Zahlungsverpflichtungen bis zum frühest möglichen Beendigungszeitraum bei vertragsgemäßer Kündigung entspricht und somit eine Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für zukünftige Lohnzahlungszeiträume vorliegt.</p>
6.	<p>Die Auszahlung einer „freiwilligen Abfertigung“ <u>unter Anrechnung von Vordienstzeiten</u> wurde weder im Anstellungsvertrag noch im Zusatz zum Anstellungsvertrag jemals ausdrücklich vereinbart. Diesbezüglich erweisen sich die Ausführungen in der Berufung</p>

	<p>als nicht zutreffend.</p> <p>Die Regelung des § 7 des Anstellungsvertrages mag zwar dem wirtschaftlichen Gehalt nach als Vereinbarung einer "Überbrückungshilfe" anzusehen sein. Diese Bestimmung hätte allenfalls bei vertragsgemäßer Beendigung zu einem zusätzlichen Anspruch (sechs Monatsgehälter zuzüglich anteiliger Prämie) geführt; in der Auflösungsvereinbarung wird darauf nicht Bezug genommen. Vielmehr wurde in Pkt. 9 der Auflösungsvereinbarung ausdrücklich festgelegt, dass durch die Zahlung der in dieser festgeschriebenen Beträge sämtliche finanziellen Ansprüche aus den vorher bestehenden Verträgen abgegolten sind. Insoweit handelt es sich bei diesem Pkt. 9 nicht um eine - wie die Berufungswerberin behauptet - "standardisierte Klausel" zur Vermeidung einer nachträglichen Geltendmachung von Ansprüchen, die bei Vertragsauflösung (noch) nicht bekannt waren (vgl. Pkt. 4 lit. f der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Mai 2007), sondern sollte offenbar nicht zuletzt ein allfälliger zusätzlicher Anspruch auf Grund des § 7 des Anstellungsvertrages, dessen Gültigkeit auch bei Beendigung des Vertrages weiterhin bestanden hätte (vgl. § 5 des Anstellungsvertrages), dadurch ersatzlos entfallen.</p>
7.	<p>Die Tatsache, dass dem Dienstnehmer im Zeitpunkt seines vorzeitigen Ausscheidens kein (vergleichbares anderes) Arbeitsangebot vorgelegen hat, wurde der Berufungswerberin mit Ergänzungsersuchen vom 30.3.2007 vorgehalten. Als Reaktion wurde dazu lediglich ausgeführt, dass diese Tatsache einer einvernehmlichen Auflösung nicht entgegen stehe.</p>
8.	<p>Die Berufungswerberin selbst führt aus (Seiten 10/11 des Vorlageantrages), dass die Tätigkeit des Dienstnehmers erfolgreich gestaltet worden sei.</p> <p>Es ist deshalb kein Grund ersichtlich, weshalb der Dienstnehmer eine kurzfristige vorzeitige Auflösung des Vertragsverhältnisses angestrebt haben sollte.</p>
9.	<p>Wenn der Dienstnehmer dennoch aus Eigenem bestrebt gewesen wäre, eine vorzeitige Auflösung des Vertragsverhältnisses herbeizuführen, widerspricht es sämtlichen Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens, dass diesem weit mehr als die bei ordnungsgemäßer Kündigung vertraglich zugesicherten – und im Falle einer einseitigen kurzfristigen vorzeitigen Auflösung wohl rechtlich überhaupt nicht zustehenden – Zahlungen geleistet werden. Dies umso mehr, als das kurzfristige Ausscheiden eines wichtigen und erfolgreichen Mitarbeiters zumindest Unannehmlichkeiten, wenn nicht sogar wirtschaftliche Einbußen mit sich bringt.</p>
10	<p>Auch hätte die Arbeitgeberin wohl kaum auf das über das Vertragsende</p>

.	hinausgehende Konkurrenzverbot verzichtet (Pkt. 6 der Auflösungsvereinbarung) und wäre dem Dienstnehmer nicht in zahlreichen weiteren Punkten (steuerliche und versicherungsrechtliche Beratungsgespräche, Pensionskasse, Weiterbelassung des Dienstwagens) entgegen gekommen.
11.	Dass die Auflösung des Anstellungsvertrages auf Betreiben der Arbeitgeberin erfolgt ist, ergibt sich weiters aus der oben bereits angeführten "Freistellung"; es hätte keinen Sinn gemacht, auf die Arbeitskraft eines verdienten und wertvollen Mitarbeiters vorzeitig zu verzichten, wenn dessen Abgang nicht arbeitgeberseits gewünscht wird.
12.	Weiters spricht der Zeitraum von (mindestens) zwei Monaten zwischen dem Vorstandsentschluss zur Beendigung und der tatsächlichen Unterzeichnung der Auflösungsvereinbarung durch den Arbeitnehmer für eine durch den Arbeitgeber initiierte Auflösung. Hätte der Arbeitnehmer eine vorzeitige Auflösung gewünscht, hätte diese auch kurzfristig vollzogen werden können. Die lange Zeitspanne ist wohl nur dadurch erklärbar, dass in dieser Zeit intensive Verhandlungen über die Auflösungsmodalitäten, insbesondere über die Höhe der notwendiger Weise zu leistenden Arbeitgeberzahlung, um den Arbeitnehmer zur Zustimmung zur vorzeitigen Auflösung zu bewegen, zu führen waren.
13.	Dass die Gestaltung als einvernehmliche vorzeitige Auflösung dem Zweck gedient hat, eine " <i>öffentliche Kenntnisnahme von einer möglicherweise falschen Personalentscheidung</i> " zu vermeiden, wird in Pkt. VII. der Vorhaltsbeantwortung indirekt zugestanden.
14.	Durch die Bestimmung in Pkt. 9 der Auflösungsvereinbarung (Abgeltung aller aus dem Beschäftigungsverhältnis entstammenden finanziellen Ansprüche) wurde für beide Vertragspartner Rechtsfriede hergestellt; somit ist nicht nur die Berufungswerberin, sondern auch der ausscheidende Arbeitnehmer vor allfälligen finanziellen Belastungen auf Grund von Fehlleistungen während seiner Tätigkeit geschützt.
15.	Letztlich nicht ausschlaggebend, aber zur Abrundung der angestellten Überlegungen durchaus geeignet ist, auch noch auf Informationen aus dem Internet hinzuweisen. So ist unter [Internet1] zu lesen: "[Zitat1]". Noch etwas deutlicher unter [Internet2]: "[Zitat2]". (Abfragedaten vom 11.7.2007)

Wenn die Berufungswerberin die Anwendbarkeit des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 im Vorlageantrag mit dem Argument bestreitet, die Abgabenbehörde hätte zwar mehrfach behauptet, die gegenständliche Zahlung stelle eine solche dar, die den Dienstnehmer zur

vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses habe bewegen sollen, hätte diesen Umstand jedoch nicht inhaltlich begründen oder beweisen können, ist dem entgegenzuhalten, dass letztlich auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz die von ihr aus den vorliegenden Unterlagen gezogenen Schlüsse der Berufungswerberin mit dem bereits mehrfach angesprochenen Vorhalt mitgeteilt hat.

Diesen Überlegungen wurde seitens der Berufungswerberin letztlich immer nur der wiederholte Hinweis entgegengesetzt, dass die Auflösung des Dienstverhältnisses letztlich einvernehmlich erfolgt sei, was aber weder seitens des Finanzamtes noch seitens des unabhängigen Finanzsenates bestritten wurde.

Konkrete, im Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz angeforderte Beweismittel zur Offenlegung eines von den Feststellungen und Schlussfolgerungen abweichenden Sachverhaltes (Vorstandsprotokolle, Nachweise über eine vom Dienstnehmer gewünschte Beendigung des Arbeitsverhältnisses, Tätigkeits- und Erfolgsnachweise des Dienstnehmers usw.) wurden nicht vorgelegt. Auch wurden keinerlei Berechnungsgrundlagen und -modalitäten hinsichtlich der Höhe des ausbezahlten Betrages bekannt gegeben. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat sich daher auf die zur Verfügung stehenden Beweismittel zu beziehen und aus diesen – in freier Beweiswürdigung – den gegebenen Sachverhalt zu ergründen. Nach diesen ist auf Grund der oben dargestellten Überlegungen davon auszugehen, dass die als „freiwillige Abfertigung“ bezeichnete Zahlung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes darstellt als eine Zahlung, die den Arbeitnehmer zur Zustimmung zur vorzeitigen Auflösung seines Dienstverhältnisses bewegen sollte, da die Berufungswerberin die Zusammenarbeit – aus welchen Gründen bzw. aus welchem Anlass auch immer – mit sofortiger Wirkung beenden wollte.

Auf Grund der dargestellten Überlegungen kommt der erkennende Senat auch zum Schluss, dass der gesamte Betrag von € 300.000,00 als Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen anzusehen ist. Dies in Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das Erkenntnis vom 29.10.2003, 2000/13/0028), da die Zahlung eines einheitlichen Gesamtbetrages vereinbart wurde und seitens der Berufungswerberin trotz Aufforderung in Pkt. 6 des bereits mehrfach genannten Vorhaltes eben auch keine Berechnungsgrundlagen und -modalitäten offen gelegt wurden.

Angemerkt sei noch, dass die Berufungswerberin, wenn sie abgabenrechtliche Begünstigungen in Anspruch nehmen will, auf Grund der sie treffenden Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht (§ 119 iVm § 140 BAO) gefordert ist, die Rechtmäßigkeit dieser Inanspruchnahme unter Beweis zu stellen. Die Berufungswerberin hat jedoch zu ihren Ausführungen keinerlei Beweismittel vorgelegt oder zumindest angeboten, die die Richtigkeit

der von ihr durchgeführten Besteuerung beweisen oder zumindest glaubhaft erscheinen lassen.

Letztlich sind der Abgabenbehörde in ihrer abgabenrechtlichen Ermittlungspflicht Grenzen gesetzt, welche insbesondere dort bestehen, wo ohne Mitwirkung der Partei keine Möglichkeit der Beschaffung von Beweismitteln besteht (zB die oben angesprochenen Vorstandsprotokolle etc.). Wenn sodann im Verwaltungsverfahren seitens der Berufungswerberin lediglich bestritten wird, eine aktive Mitarbeit an der Aufklärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes durch Vorlage oder zumindest dem Anbot von Beweismitteln jedoch kaum bzw. gar nicht stattfindet, kann der Sachverhalt nur an Hand der zugänglichen Beweismittel festgestellt werden.

Wenn nunmehr für die Abgabenbehörde zweiter Instanz fest steht, dass die in Rede stehende Zahlung für die Zustimmung des Arbeitnehmers zur vorzeitigen Vertragsauflösung geleistet wurde, hat die Besteuerung nach der klaren und eindeutigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht nach § 67 Abs. 6, sondern nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 zu erfolgen. Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für zukünftige Lohnzahlungszeiträume unterliegen mangels entsprechender Befreiungsvorschrift im Familienlastenausgleichsgesetz 1967 und im Wirtschaftskammergesetz 1998 auch dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Hinsichtlich der Berechnung der Höhe der Abgaben wurden – mit Ausnahme der nunmehr als verfehlt feststehenden Rechtsansicht, es würde sich dabei um eine nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu versteuernde Abfertigungszahlung handeln – keine Einwendungen erhoben, weshalb wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden war.

Innsbruck, am 13. Juli 2007