

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Transportunternehmer, geb. 13. Mai 1941, K, R, vertreten durch N, Steuerberater, K, Z, vom 21. Juni 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal an der Drau vom 21. Mai 2002 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Auf Basis der im Zuge einer durchgeföhrten Betriebsprüfung (BP) getroffenen Feststellungen nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 gemäß § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) wieder auf. Den Einkommensteuerbescheiden 1998 bis 2000 legte es u.a. die im BP-Bericht vom 28. Februar 2002 festgehaltenen nachfolgenden Feststellungen zugrunde:

TZ 26 Abfertigungsrückstellung:

Mangels Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen für die Bildung der Abfertigungsrückstellung (keine ununterbrochene Beschäftigungsduer von drei Jahren) kann die Bp die Rückstellung gemäß § 14 EStG nur für nachstehenden Dienstnehmer anerkennen:

	1998	1999	2000

P. Josef	42.000,00	42.000,00	42.000,00
Ansatz in Fünftel	2/5	3/5	4/5
Abfertigungsrückstellung laut BP in ATS	16.800,00	25.200,00	33.600,00

Dieser Sachverhalt führt zu nachstehenden Bilanz- und Erfolgsberichtigungen:

Konto "Abfertigungsrückstellung"

	1998	1999	2000
Erfolgsänderung	124.024,00	40.276,00	129.290,00

TZ 32 Wertpapierunterdeckung:

Sachverhalt siehe TZ 26 des BP-Berichtes!

Aufgrund dieses Sachverhaltes berichtigt die Betriebsprüfung die laut Erklärung im Sinne des § 14 Abs. 5 EStG vergenommene Gewinnerhöhung nachstehend:

	1999	2000
Gewinnerhöhung laut Erklärung	42.300,00	56.880,00
Gewinnerhöhung laut Betriebsprüfung	5.040,00	7.560,00
Gewinnminderung laut Betriebsprüfung	- 37.260,00	- 49.320,00

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung war hinsichtlich des Dienstnehmers Josef P. das Erfordernis einer ununterbrochenen Beschäftigungsdauer von drei Jahren (durchgehende jährliche Beschäftigungsdauer vom 1.1. bis 31.12.) gegeben. Bezüglich der anderen Arbeitnehmer lagen Unterbrechungen von zwei bis drei Monaten (Mitte Dezember bis Anfang März des darauf folgenden Jahres) vor. Im Jahre 1998 war keiner der in Frage stehenden Dienstnehmer – mit Unterbrechungen – länger als sechs Jahre beim Bw. beschäftigt gewesen.

In der gegen die angeführten Einkommensteuerbescheide erhobenen Berufung beantragte der Bw. bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Streitjahre die unter TZ 26 und TZ 32 dargestellten Gewinnerhöhungen bzw. –minderungen rückgängig zu machen und begründete:

Ergeben sich Unterbrechungen einer Tätigkeit ausschließlich aus saisonüblichen, witterungsbedingten Unterbrechungen der Arbeit und können die davon betroffenen Dienstnehmer als "Stammarbeiter" bei Besserung der Witterungslage mit ihrer Wiedereinstellung rechnen, ist für die Bemessung des Abfertigungsanspruches ein ununterbrochen bestehendes Dienstverhältnis anzunehmen.

Mitarbeiter, die bei ihrem letzten Dienstgeber wieder eingestellt werden, werden während ihrer Arbeitslosigkeit vom AMS gesondert bearbeitet. Dies war bei der Firma des Bw. immer der Fall.

Nimmt ein Dienstnehmer nach der Arbeitslosigkeit die Beschäftigung nicht mehr auf, besteht der Abfertigungsanspruch trotzdem.

Einkommensteuerrechtlich ist die Bildung von Abfertigungsrückstellungen auch für freiwillige Anrechnung von Vordienstzeiten möglich.

Im Schreiben vom 23. Oktober 2002 verwies das Finanzamt darauf, dass aufgrund der für das Frächtergewerbe geltenden Kollektivverträge ein Abfertigungsanspruch erst gegeben sei, wenn das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert habe. Davon ausgenommen seien lediglich Bauarbeiter aufgrund des BUAG (Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungsgesetz, BGBI. Nr. 414/1972 idgF).

Solange die angeführte Bestimmung des Kollektivvertrages nicht geändert werde, bestehne keine Verpflichtung zur Zahlung einer Abfertigung. Für freiwillige Abfertigungen sei jedoch die Bildung einer Rückstellung von Gesetzes wegen ausgeschlossen.

Im Hinblick auf die in der Berufungsschrift angeführte freiwillige Anrechnung von Vordienstzeiten wurde ersucht bekanntzugeben, bei welchen Dienstnehmern Vordienstzeiten freiwillig angerechnet worden seien.

In **Beantwortung dieses Vorhaltes** führte der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 20. November 2002 aus, dass für den Bw. der Kollektivvertrag für das Güterbeförderungsgewerbe gelte. Das Erfordernis eines ununterbrochenen 3-jährigen Dienstverhältnisses sei dort nicht geregelt. Der Kollektivvertrag nehme Bezug auf das Arbeiter-Abfertigungsgesetz.

Der Abfertigungsanspruch nach dem Arbeiter-Abfertigungsgesetz werde aber durch Zusammenrechnungsbestimmungen ergänzt, die regelten, unter welchen Voraussetzungen – über § 23 Angestelltengesetz hinausgehend – unterbrochene Dienstzeiten für den Erwerb eines kollektivvertraglichen Abfertigungsanspruches eine Einheit bildeten. Diesbezüglich erfolgte der Verweis auf einen Artikel in RdW 1998/9 Seite 571 f. Diesem liegt eine Entscheidung des OGH vom 28. August 1997, 8 Ob A 202/967g, über die Anrechnung von Vordienstzeiten gemäß § 23 Abs. 1 Satz 3 AngG zugrunde,

Weiters wurde vorgebracht:

Das Arbeiter-Abfertigungsgesetz enthalte offensichtlich die folgenden Übergangs- und Ergänzungsbestimmungen :

"7. Regelung betreffend Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses beim selben Arbeitgeber
Wird innerhalb von 120 Tagen nach der letzten Beendigung das Dienstverhältnis beim selben Arbeitgeber fortgesetzt, erfolgt anstelle der Auszahlung der Abfertigung gemäß Z 6 die Anrechnung der der Abfertigung zugrunde liegenden anrechenbaren Dienstzeiten auf das neue Dienstverhältnis (RdW 1987 Seite 61).

Die neue Rechtsprechung des OGH (9 06 A 231 /01 p) ziehe zur Auslegung von Abfertigungsansprüchen § 914 ABGB heran. Demnach sei unter anderem die " Absicht der Parteien zu erforschen" (AsoK 2002 Seite 330 ff).

Der grundsätzliche Parteiwille des Bw. beinhaltet die Abfertigungsansprüche. Dies insbesondere deshalb, da beim Zwangsausgleich 1991 die Abfertigungsansprüche ausbezahlt worden und die Dienstnehmer heute noch zum Teil dieselben seien.

Der Hinweis auf die Anrechnung von Vordienstzeiten sei bloß allgemeiner Natur gewesen. Vordienstzeiten bei anderen Dienstgebern würden vom Bw. nicht angerechnet.

Im Zuge des Berufungsverfahrens brachte der UFS im Schreiben vom 06. August 2004 dem Bw. jene Gründe zu Kenntnis, aufgrund derer er der vom Bw. ins Treffen geführten Schlußfolgerung aus der Entscheidung des OGH vom 28. August 1997 nicht folgen könne.

Sehr wohl sei eine (freiwillige) Anrechnung von Vordienstzeiten bei anderen Arbeitgebern durch den Bw. möglich. Dass eine solche nicht erfolgte, sei jedoch bereits im Schreiben vom 20. November 2002 zum Ausdruck gebracht worden.

Im streitgegenständlichen Verfahren fänden die für Bauarbeiter geltenden Ausnahmebestimmungen des BUAG keine Anwendung.

Auch die Bezugnahme auf die (für die Streitjahre nicht mehr anzuwendenden) Übergangsbestimmungen würden dem Bw. nicht zu einer anderen Beurteilung verhelfen.

Im Lichte des Erkenntnisses des VfGH vom 11. Dezember 2002 zu B 1609/01 wäre für die **streitgegenständlichen Jahre** eine Bildung im Sinne des § 9 Abs. 1 Z 3 EStG bei Vorhandensein entsprechender einzelvertraglicher Vereinbarungen in den Dienstverträgen grundsätzlich möglich.

Es erging die Einladung zu den o.a. Ausführungen eine Stellungnahme abzugeben und etwaige weitere Vorbringen, Darstellungen oder Anträge durch zweckentsprechende Unterlagen zu untermauern.

Für den Fall der Aufrechterhaltung des Berufungsbegehrens wurde ersucht, eine genaue Aufstellung hinsichtlich aller Arbeitnehmer, für die die Bildung einer Abfertigungsrückstellung begeht wurde bzw. wird, beizubringen, aus welcher sich sämtliche Beschäftigungszeiten, insbesondere die Unterbrechungszeiten, Ende der Arbeitsverhältnisse, der Wiedereintritt, sowie die **getroffenen Vereinbarungen** im Einzelnen nachvollziehen lassen würden.

Zu diesem Schreiben führte der Bw. im Schreiben vom 31. Jänner 2005 aus, dass trotz betehender prinzipieller Bereitschaft der Firma des Bw. den langjährigen Mitarbeitern einer der gesetzlichen Abfertigung nachgebildete Abfertigung zu gewähren, hierüber bis dato keine schriftliche Vereinbarung zustande gekommen sei. Dies deshalb, weil das Arbeitslosenversicherungsgesetz den Arbeitnehmern einen Abfertigungsanspruch nach einem Wiedereintritt in das Unternehmen nach saisoneller Unterbrechung vermittelte.

Die Firma des Bw. könne nur bereit sein, eine Abfertigung wie bei Beendigung eines ununterbrochenen Dienstverhältnisses zu zahlen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 9 EStG 1988 lautet auszugsweise:

Abs.1: *Rückstellungen können nur gebildet werden für*

1. *Anwartschaften auf Abfertigungen,*
2. *laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,.....*

Abs. 2: *Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 sind nach § 14 zu bilden.*

§ 14 Abs. 1 EStG 1988 normiert:

Eine Abfertigungsrückstellung kann im Ausmaß bis zu 50 % der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche gebildet werden. Fiktive Abfertigungsansprüche sind jene, die bei Auflösung des Dienstverhältnisses bezahlt werden müßten

1. *an Arbeitnehmer als Abfertigung aufgrund*

- *gesetzlicher Anordnung oder*
- *eines Kollektivvertrages,*

wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können,

2. *an andere Personen auf Grund gesetzlicher Anordnung.....*

§ 1. Abs. 1 Arbeiter-Abfertigungsgesetz, (BGBI. Nr. 107/1979) :

Dieses Bundesgesetz gilt für alle Arbeitsverhältnisse, die auf einem privatrechtlichen Vertrag beruhen.

(2) Ausgenommen sind Arbeitsverhältnisse

§ 2. Abs. 1 (Abfertigung) : *Dem Arbeitnehmer gebührt 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, BGBI. Nr. 292/1921, in der jeweils geltenden Fassung, anzuwenden.*

§ 23 Abs. 1 Angestelltengesetz (BGBI. Nr. 292/1921) :

Hat das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert, so gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung. Diese beträgt Alle Zeiten, die der Angestellte in unmittelbar vorausgegangenen Dienstverhältnissen als Arbeiter oder Lehrling zum selben Dienstgeber zurückgelegt hat, sind für die Abfertigung zu berücksichtigen; Zeiten eines Lehrverhältnisses jedoch nur dann, wenn das Dienstverhältnis einschließlich der Lehrzeit mindestens sieben Jahre ununterbrochen gedauert hat. Zeiten eines Lehrverhältnisses allein begründen keinen Abfertigungsanspruch. 1a) Bei der Berechnung der Abfertigung ist eine geringfügige Beschäftigung nach § 2 Abs. 3 Eltern-Karenzurlaubsgesetz, BGBI. Nr. 651/1989 (EKUG), § 15 Abs. 1a Mutterschutzgesetz 1989, BGBI. Nr. 221 (MSchG), oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften nicht zu berücksichtigen.

§ 23a. Abs. 1: *Der Anspruch auf Abfertigung besteht auch dann, wenn das Dienstverhältnis*

1. mindestens zehn Jahre ununterbrochen gedauert hat und

Abs. 7: Im übrigen gilt der § 23 sinngemäß.

§ 13b Abs. 1 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz, BGBI. Nr. 414/1972 :

Voraussetzung für den Erwerb eines Anspruches auf Abfertigung ist

1. das Vorliegen eines ununterbrochenen Arbeitsverhältnisses im Ausmaß von drei Jahren (156 Beschäftigungswochen; §§ 5 und 6) bei einem Arbeitgeber oder
2. das Vorliegen von mindestens 92 Beschäftigungswochen innerhalb eines Zeitraumes von 156 Wochen im Verlauf eines oder mehrerer Arbeitsverhältnisse zum selben Arbeitgeber oder zu einem Arbeitgeber aus einem Beschäftigungsverhältnis, das vom Arbeitsamt vermittelt wurde, sofern zwischen den Beschäftigungswochen jeweils keine Unterbrechungen von mehr als 22 Wochen liegen und am Ende des Zeitraumes von 156 Wochen ein Arbeitsverhältnis zu einem dieser Arbeitgeber besteht.

(2) Die Voraussetzung des Abs. 1 Z 2 ist auch dann erfüllt, wenn der Arbeitnehmer nach Vorliegen von mindestens 92 Beschäftigungswochen während der letzten 22 Wochen des Zeitraumes von 156 Wochen gekündigt wird und der Arbeitgeber

1. dem Arbeitnehmer anlässlich der Kündigung eine schriftliche Zusage auf Wiedereinstellung vor Ablauf des Zeitraumes von 156 Wochen gibt und der Arbeitnehmer der Aufforderung zur Wiederaufnahme zeitgerecht nachkommt oder nur deshalb nicht nachkommt, weil er vom Arbeitsamt in ein anderes Arbeitsverhältnis vermittelt wurde;
2. entgegen der gegebenen Zusage (Z 1) den Arbeitnehmer ohne dessen Verschulden nicht mehr einstellt;
3. dem Arbeitnehmer keine Zusage gemäß Z 1 gibt.

Entsprechend der gesetzlichen Bestimmung des § 9 EStG in Verbindung mit § 14 EStG können Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen bei Erfüllung der in § 14 EStG genannten Voraussetzungen gebildet werden. § 14 EStG 1988 normiert, dass als fiktive Abfertigungsansprüche jene anzusehen sind, die bei Auflösung des Dienstverhältnisses als Abfertigung an Arbeitnehmer aufgrund gesetzlicher Anordnung oder aufgrund eines Kollektivvertrages bezahlt werden müssen, wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten bei anderen Arbeitgebern) angerechnet werden können.

Demnach gilt es im streitgegenständlichen Fall die Frage zu beantworten, ob für den Bw. im Falle der Auflösung der Arbeitsverhältnisse eine Verpflichtung zur Zahlung einer Abfertigung an seine Arbeitnehmer aufgrund einer gesetzlichen Anordnung oder eines Kollektivvertrages besteht.

Mangels einer entsprechenden Regelung im für den Bw. maßgeblichen Kollektivvertrag für das Güterbeförderungsgewerbe sind aufgrund des Verweises in § 2 Abs. 1 des den Abfertigungsanspruch regelnden Arbeiter-Abfertigungsgesetzes die §§ 23 und 23 a des Angestelltengesetzes (AngG) anzuwenden.

§ 23 des AngG 1993 normiert als Erfordernis für das Entstehen eines Abfertigungsanspruches ein Dienstverhältnis, welches ununterbrochen drei Jahre gedauert hat. Unter bestimmten Voraussetzungen kann ein Abfertigungsanspruch gemäß § 23 a AngG 1993 bei einer ununterbrochenen Dauer von mindestens zehn Jahren entstehen.

Da laut den Feststellungen im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 1998 kein Arbeitnehmer mit den in Frage stehenden Unterbrechungen länger als sechs Jahre beschäftigt gewesen war, verbleibt zu prüfen, ob Arbeitsverhältnisse gegeben sind, die ununterbrochen drei Jahre

gedauert haben, sodass in diesem Fall vom Entstehen eines gesetzlichen Abfertigungsanspruches auszugehen wäre.

Für das diesbezügliche Vorbringen des Bw., dass von solchen Arbeitsverhältnissen auszugehen sei, da der Abfertigungsanspruch nach dem Arbeiter-Abfertigungsgesetz durch Zusammenrechnungsbestimmungen ergänzt werde, die regelten, unter welchen Voraussetzungen – über § 23 Angestelltengesetz hinausgehend – unterbrochene Dienstzeiten für den Erwerb eines kollektivvertraglichen Abfertigungsanspruches eine Einheit bildeten, ist aus dem Verweis auf die Entscheidung des OGH vom 28. August 1997, 8 Ob A 202/967g, nichts zu gewinnen :

In dieser Entscheidung wurde dargelegt, dass § 23 Abs. 1 Satz 3 AngG auf Fälle von unmittelbar aufeinander folgenden Arbeitsverhältnissen mit demselben Arbeitgeber unabhängig vom Grund der Beendigung des Arbeitsverhältnisses anzuwenden ist. Für die Anwendung des § 23 Abs. 1 Satz 3 AngG hat der OGH eine verhältnismäßig kurze Unterbrechungfrist von 16 Tagen für die Zusammenrechnung als nicht schädlich erachtet. Infolge der nur 16 tägigen Unterbrechung des Arbeitsverhältnisses bei demselben Dienstgeber waren die beiden Dienstverhältnisse als unmittelbar vorausgegangen im Sinn des nach § 2 Abs. 1 ArbAbfG anwendbaren § 23 Abs. 1 Satz 3 AngG zu betrachten. Die wesentliche Aussage besteht darin, dass § 23 Abs. 1 Satz 3 AngG im Wortlaut grundsätzlich auf das Aufeinanderfolgen eines Arbeiter- und eines Angestelltendienstverhältnisses abstellt und auf alle Fälle von unmittelbar aufeinander folgenden Arbeitsverhältnissen mit demselben Dienstgeber anzuwenden ist. Als "unmittelbar aufeinander folgend" ist nicht zu verstehen, dass eines lückenlos an das nächste anzuschließen habe. Es schade nicht, wenn eine verhältnismäßig kurze Frist (unter Verweis auf die nur 16 tägige Unterbrechung) zwischen dem Ende des einen und dem Beginn des nächsten liegt.

Da bei saisonbedingten Unterbrechungen naturgemäß wesentlich längere Unterbrechungszeiträume als die genannten 16 Tage vorliegen, bieten die angeführten Darlegungen in der genannten Entscheidung des OGH für die begehrte Zusammenrechnung der Arbeitszeiten infolge der saison- oder witterungsbedingten Unterbrechungen keine Handhabe.

Insbesondere vermag auch der Verweis auf die "*neue Rechtsprechung*" in der Entscheidung des OGH 27. 03.2002, 9 Ob A 231 /01 p, wonach dieser zur Auslegung von Abfertigungsansprüchen § 914 ABGB heranziehe und demnach unter anderem die " Absicht der Parteien zu erforschen" (AsoK 2002 Seite 330 ff) sei, dem Berufungsvorbringen des Bw. nicht zum Erfolg zu verhelfen. Dieser Entscheidung lag die Problematik zugrunde, ob bei Arbeitsverhältnissen aufgrund saisonaler Unterbrechungen, während derer der Dienstnehmer „Stempeln“ geschickt wurde, ein Abfertigungsanspruch entstanden ist.

Das Höchstgericht brachte unter anderem zum Ausdruck, dass eine Beurteilung des Sachverhaltes unter Erforschung der wahren Parteienabsicht im Sinn der §§ 914 ff. ABGB zu erfolgen hat. Weiters sind im Rahmen einer Gesamtbeurteilung die Umstände, die für das Vorliegen einer (mit einer Wiedereinstellungszusage oder einer Wiedereinstellungsvereinbarung verbundenen) Unterbrechung sprechen, gegenüber den Umständen abzuwägen, die auf das Vorliegen einer Karenzierung hindeuten. Denn aus der Absicht, dem Arbeitnehmer mit dessen Einverständnis den Bezug von Arbeitslosengeld zu ermöglichen, und der Abmeldung bei der Gebietskrankenkasse kann aber nach der Übung des redlichen Verkehrs geschlossen werden, dass das Arbeitsverhältnis unterbrochen wird, denn „Stempeln schicken“ spricht für eine Unterbrechung des Dienstverhältnisses und nicht für eine Karenzierung, sodass aus diesem Grunde kein Anspruch auf Abfertigung besteht.

In diesem Zusammenhang erscheint auch ein Hinweis auf die diesbezüglichen Ausführungen des Berufungsgerichtes zu diesem Fall nicht unerheblich zu sein, wenn dieses begründete, dass die Absicht, den Arbeitnehmer mit dessen Einverständnis „stempeln“ zu schicken, in Verbindung mit der auf eine Beendigung des Arbeitsverhältnisses hinweisenden Abmeldung bei der Gebietskrankenkasse nach der Übung des redlichen Verkehrs ein gewichtiges Indiz für die Annahme einer Unterbrechung des Arbeitsverhältnisses ist, weil die durch das „Stempeln gehen“ geäußerte Absicht der Inanspruchnahme von Arbeitslosengeld die Beendigung des Arbeitsverhältnisses voraussetzt und nicht anzunehmen ist, dass die Arbeitsvertragsparteien sich wegen der Errichtung oder Verwendung einer „Lugurkunde“ i. S. d. § 293 StGB strafbar und gemäß § 25 AIVG regresspflichtig machen wollten.

Dem Einwand des Bw., dass im gegenständlichen Streitfall ununterbrochen bestehende Dienstverhältnisse anzunehmen seien, da sich Unterbrechungen einer Tätigkeit ausschließlich aus saisonüblichen, witterungsbedingten Unterbrechungen der Arbeit ergäben und die davon betroffenen Dienstnehmer als "Stammarbeiter" bei Besserung der Witterungslage mit ihrer Wiedereinstellung rechnen könnten, muss entgegen gehalten werden, dass die derartige Fälle regelnden Bestimmungen der §§ 1 und 2 des BUAG für Arbeitnehmer der dort genannten Unternehmen (umschrieben: Baugewerbe) Geltung haben, nicht jedoch auf Beschäftigungsverhältnisse im Gütertransportgewerbe Anwendung finden.

Weiters wird aber gerade durch den Einwand, dass die Mitarbeiter mit einer Wiedereinstellung **rechnen könnten**, klar zum Ausdruck gebracht, dass es keine Wiedereinstellungsvereinbarungen, die für eine "Karenzierung" sprechen würden, gibt. Derartige Vereinbarungen wurden auch nicht beigebracht.

Aufgrund dieser Ausführungen ist das Vorliegen von ununterbrochen drei Jahre dauernden Arbeitsverhältnissen – mit einer Ausnahme (vgl. TZ 26) – zu verneinen.

Dass eine Anrechnung von Vordienstzeiten bei anderen Arbeitgebern, welche zu einer Berücksichtigung gemäß § 14 Abs. 1 EStG führen könnten, durch den Bw. nicht erfolgte, wurde im Schreiben vom 20. November 2002 klargestellt.

Auch die Bezugnahme auf die (für die Streitjahre nicht mehr anzuwendenden) Übergangsbestimmungen verhelfen dem Bw. nicht zu einer anderen Beurteilung.

Entsprechende einzelvertragliche Vereinbarungen in den Arbeitsverträgen, die im Lichte des Erkenntnisses des VfGH vom 11. Dezember 2002, B 1609/01, für die streitgegenständlichen Jahre eine Bildung im Sinne des § 9 Abs. 1 Z 3 EStG möglich machen würden, wurden wie im Schreiben vom 31. Jänner 2005 dargetan, nicht geschlossen.

Wenn es auch – wie selbst dargetan - Wille des Bw. ist, seinen Arbeitnehmern eine der gesetzlichen Abfertigung nachgebildete Abfertigung zu gewähren, fehlt aber doch einerseits eine entsprechende einzelvertragliche Vereinbarung oder andererseits eine erforderliche gesetzliche oder kollektivvertragliche Verpflichtung zu einer solchen Zahlung.

Den Bestimmungen des Arbeitslosenversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 609/1977, ist keine Begründung eines Abfertigungsanspruches zu entnehmen, sie nehmen Bezug auf die diesbezüglichen gesetzlichen Bestimmungen der bereits genannten Bundesgesetze.

Da auf Basis der dargelegten Gründe nicht vom Vorliegen von Arbeitsverhältnissen, die ununterbrochen länger als drei Jahre gedauert haben, auszugehen und daher das Entstehen eines gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungsanspruches zu verneinen ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 1. März 2005