



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Pilz+Rath Steuerberatung, 8280 Fürstenfeld, Augustinerplatz 5, vom 10. Februar 1999 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 11. Jänner 1999 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1993 bis 31. Dezember 1997 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass die an Herrn K ausbezahlte Abfertigung nicht begünstigt besteuert werden könne, weil eine tatsächliche Beendigung des Dienstverhältnisses nicht erfolgt sei.

Gegen die in der Folge erlassenen Bescheide vom 11.1.1999 wurden fristgerecht Berufungen eingebbracht und begründend ausgeführt, dass auf Grund geänderter betrieblicher Gegebenheiten es notwendig gewesen wäre, das Dienstverhältnis in der bisherigen Form mit dem oben genannten Dienstnehmer zu beenden und ein neues Dienstverhältnis mit geänderten Bedingungen zu begründen. Seinen Ausdruck habe diese Änderung darin gefunden, dass der Dienstnehmer nicht mehr wie bisher als Bäcker in der Backstube beschäftigt gewesen wäre, sondern als Zusteller arbeiten würde. Bedingt durch diese Änderung der Rahmenbedingungen habe sein Gehalt nicht mehr rund S 27.000 im Monat, sondern lediglich rund S 17.000,- betragen. Berücksichtige man also die geänderten

Arbeitsbedingungen und die rund 25% Reduzierung des Bezuges des Dienstnehmers könne und müsse von einem neuen Dienstverhältnis gesprochen werden, sodass die begünstigte Behandlung der Abfertigung zu Recht erfolgt sei. Dies werde auch dadurch untermauert, als der VwGH nur bei einer geringfügigen Gehaltsänderung von einer Fortsetzung des Dienstverhältnisses ausgehen würde (VwGH vom 7.2.1990, 89/13/0033), was aber im vorliegenden Fall nicht eindeutig gegeben gewesen wäre.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 13.10.2003 führt das Finanzamt aus, dass wie schon im Prüfungsverfahren auch in der Rechtsmittelbegründung das Fehlen eines Beweises für eine tatsächliche Beendigung des Dienstverhältnisses gar nicht bestritten werde. Vielmehr sei allein der Umstand des neuen Aufgabenbereiches sowie die geringere Bezahlung Ausdruck der Beendigung des bisherigen Dienstverhältnisses sowie der Neuaufnahme. Gem. § 67 EStG 1988 bestimme im Absatz 3 die Steuerbegünstigung von Abfertigungen aufgrund arbeitsrechtlicher Vorschriften der Kollektivvertrag. Hier sei ein Abfertigungsanspruch nicht mit einer bloßen Änderung des laufenden Dienstverhältnisses gegeben, sondern erst mit tatsächlicher Beendigung. Das zitierte Erkenntnis des VwGH beziehe sich auf einen Fall eines zuvor tatsächlich beendeten Dienstverhältnisses mit unmittelbarer Fortsetzung unter geänderten Bedingungen.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird eingewendet, dass sich die Finanzverwaltung offensichtlich auf den Standpunkt stellen würde, dass eine schriftliche Kündigung des Dienstverhältnisses vorliegen müsse. Dieser Standpunkt der Finanzverwaltung sei nicht nachvollziehbar. Grundsätzlich könnten Kündigungen auch mündlich ausgesprochen werden. Voraussetzung sei lediglich, dass eine solche mündliche Kündigung von Seiten des gekündigten Dienstnehmers auch akzeptiert werde. Dies sei aber im vorliegenden Fall gegeben. Schon in der Berufungsschrift werde darauf hingewiesen, dass das Dienstverhältnis in der bisherigen Form mit dem Dienstnehmer beendet hätte werden müssen und ein neues Dienstverhältnis mit geänderten Bedingungen begründet worden sei. Bisher sei der Dienstnehmer als Bäcker in der Backstube beschäftigt gewesen und im neuen Dienstverhältnis sei der Dienstnehmer als Zusteller tätig. Diese Änderungen in den Dienstverhältnisses hätte der Dienstnehmer akzeptiert.

Es werde auf die Lohnsteuerrichtlinien Randzahl 1070 verwiesen, in welcher es ausdrücklich heiße: „Wird hingegen 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 zu versteuern.“ Da also im gegenständlichen Fall das neue Dienstverhältnis eine Reduktion der bisherigen Bezüge um über 37% vorgesehen hätte, müsste der Berufung eine aufrechte Erledigung zuteil werden.

Das Finanzamt legte die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 12.5.2010 zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 67 Abs. 3 EStG 1988 bestimmt unter anderem, dass unter Abfertigung die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen ist, 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 Aufzählung der Rechtsgrundlagen in Abs 3 ist erschöpfend (VwGH 27.9.2000, 2000/14/0087). Weiters ergibt sich aus § 67 Abs. 3 EStG 1988, dass der Anspruch auf die begünstigte Besteuerung der Abfertigung zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses geknüpft ist.

Die formale Auflösung des Dienstverhältnisses umfasst die Kündigung bzw. einvernehmliche Auflösung, die Abrechnung und Auszahlung aller aus der Beendigung resultierenden Ansprüche und die Abmeldung des Dienstnehmers von der Sozialversicherung (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 67 Tz 34).

Im gegenständlichen Fall gründet sich der Anspruch auf die Ausbezahlung der Abfertigung auf den für den betreffenden Arbeitnehmer geltenden Kollektivvertrag für das Bäckereiwesen, der im Zusammenhang mit der Abfertigung auf das Arbeiterabfertigungsgesetz bzw. Angestelltengesetz verweist. In beiden Gesetzen ist als Voraussetzung für die Erlangung einer Abfertigung die Auflösung des Dienstverhältnisses genannt.

Wie bereits oben dargestellt, geht es beim Begriff der Auflösung eines Dienstverhältnisses nicht darum, lediglich einen Beweis dafür zu liefern, dass ein Arbeitnehmer es akzeptiert hat, auf Grund geänderter betrieblicher Gegebenheiten anstatt als Bäcker in der Backstube nunmehr als Zusteller tätig zu sein und sich dieser Umstand in einer Verminderung der Entlohnung um mehr als 25 % niederschlägt, sondern darum, dass das Dienstverhältnis formal beendet und wieder neu begründet wird. Auch in der vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin zitierten Randzahl 1070 der Lohnsteuerrichtlinien ist von der zwingenden Auflösung des Dienstverhältnisses die Rede. Gleich nachfolgend in Randzahl 1070a wird ausgeführt, dass von einer formalen Beendigung des Dienstverhältnisses im Sinne der Rz

1070 nur gesprochen werden könne, wenn alle nachstehenden Voraussetzungen gegeben sind:

- „-Kündigung durch den Arbeitgeber bzw. einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses; sofern dafür wirtschaftliche Gründe vorliegen, steht eine allenfalls abgegebene Wiedereinstellungszusage der Beendigung nicht entgegen.*
- Abrechnung und Auszahlung aller aus der Beendigung resultierenden Ansprüche (Ersatzleistung, Abfertigung; eine "Wahlmöglichkeit", einzelne Ansprüche - wie zB die Abfertigung - auszuzahlen und andere - wie zB den offenen Urlaub - in das neue Dienstverhältnis zu übernehmen, besteht nicht).*
- Abmeldung des Arbeitnehmers bei der Sozialversicherung (die Abmeldung ist im Hinblick auf die Nachvollziehbarkeit im Allgemeinen sowie die Befreiung in § 49 Abs. 3 Z 7 ASVG im Besonderen jedenfalls erforderlich).“*

Für die formale Auflösung eines Dienstverhältnisses ist es daher im gegebenen Zusammenhang völlig unerheblich, ob das Dienstverhältnis mündlich oder schriftlich gekündigt wurde.

Nachdem die Berufungswerberin Unterlagen zum Nachweis der formalen Auflösung des Dienstverhältnisses mit dem oben genannten Dienstnehmer auch im Zuge des Vorlageantrages nicht vorlegen konnte, hat das Finanzamt zu Recht der ausgezahlten Abfertigung die begünstigte Besteuerung versagt. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 21. Mai 2010