

TE Vwgh ErkenntnisVS 1966/12/22 2328/64

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 22.12.1966

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §114;

BAO §115 Abs1;

BAO §148 Abs3;

BAO §151 Abs2;

BAO §299 Abs2;

EStG 1953 §67 Abs4;

EStG 1953 §67 Abs7;

EStG 1953 §72 Abs1;

EStG 1953 §93 Abs6;

1. BAO § 114 heute

2. BAO § 114 gültig ab 25.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018

3. BAO § 114 gültig von 13.04.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2017

4. BAO § 114 gültig von 26.03.2009 bis 12.04.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009

5. BAO § 114 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003

6. BAO § 114 gültig von 01.01.1962 bis 19.12.2003

1. BAO § 115 heute

2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017

3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017

1. BAO § 148 heute

2. BAO § 148 gültig ab 01.01.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

3. BAO § 148 gültig von 20.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

4. BAO § 148 gültig von 01.01.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021

5. BAO § 148 gültig von 01.01.2019 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

6. BAO § 148 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

7. BAO § 148 gültig von 01.03.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003

8. BAO § 148 gültig von 01.01.2003 bis 29.02.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002

9. BAO § 148 gültig von 19.04.1980 bis 31.12.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 151 heute
2. BAO § 151 gültig ab 01.03.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
3. BAO § 151 gültig von 19.04.1980 bis 29.02.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 299 heute
2. BAO § 299 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 299 gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
4. BAO § 299 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
5. BAO § 299 gültig von 01.01.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
6. BAO § 299 gültig von 19.04.1980 bis 31.12.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsidenten Dr. Ondraczek, und die Hofräte Dr. Dorazil, Dr. Schimetschek, Dr. Eichler, Dr. Kaupp, Dr. Rath, Dr. Raschauer, Dr. Frühwald und Dr. Riedel als Richter, im Beisein der Schriftführer, des Finanzkommissärs Dr. Blaschek und des Bezirksrichters Dr. Eckbrecht, über die Beschwerde der Firma J in W, vertreten durch Dr. Josef Schweighofer, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Kärntnerstraße 37, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 10. November 1964, Zl. 19/38- II-1964, betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe, nach den am 25. April 1966 und am 22. Dezember 1966 durchgeführten Verhandlungen, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwaltes Dr. Josef Schweighofer, und des Vertreters der belangten Behörde, Finanzrates Dr. HA, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Antrag der belangten Behörde auf Zuerkennung von Aufwandersatz wird gleichfalls abgewiesen.

Begründung

Bei der Beschwerdeführerin war Carl K. als Angestellter beschäftigt und zum Prokuristen bestellt. Am 30. Oktober 1960 erhielt K. anlässlich des Ausscheidens aus seinem Dienstverhältnis eine Abfertigung in Höhe von S 111.490,-- (9 Monatsgehälter einschließlich des entsprechenden Anteiles an den Sonderzahlungen). Am 29. Oktober 1960, kurz nachdem K. einen Antrag auf Zuerkennung einer Alterspension an die zuständige Pensionsversicherungsanstalt für Angestellte zur Post gegeben hatte, entließ die Beschwerdeführerin den als Nachfolger des K. ausersehenen Angestellten G. wegen einiger Verfehlungen fristlos. Nach der Aktenlage wurde darauf K. im November 1960 nicht mehr beschäftigt, ab 1. Dezember 1960 verrichtete er jedoch wiederum im Unternehmen der Beschwerdeführerin Dienste und hatte auch wieder Prokura. Sein Gehalt entsprach dem von ihm bis Ende Oktober 1960 bezogenen Monatsgehalt, erhöhte sich jedoch ab 1. Februar 1961 infolge einer allgemeinen Gehaltsregelung im Unternehmen der Beschwerdeführerin. Am 31. Juli 1961 wurde dann das Dienstverhältnis mit K. beendet. Er erhielt aus diesem Anlaß eine "freiwillige Abfertigung" von S 100.000,--, ferner eine Urlaubsabfindung für 30 Tage in der Höhe von S 9.600,--. Mit Schreiben vom 31. Juli 1961 hatte die Beschwerdeführerin dem K. außerdem mit Wirkung ab 1. Jänner 1962 im Hinblick auf die unzureichende Höhe der Rente aus der Pensionsversicherung ein zusätzliches Ruhegeld von 14 mal S 4.000,-- im Jahr auf Lebensdauer zuerkannt. Von der ersten Abfertigung (Ende Oktober 1960) hatte die Beschwerdeführerin unter Anwendung der festen Lohnsteuersätze nach § 67 Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (BGBl. Nr. 1/1954, EStG) in der für die Jahre 1960 und 1961 noch geltenden ursprünglichen Fassung Lohnsteuer in Höhe von S 14.356,40 einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Von der am 31. Juli 1961 gezahlten zweiten Abfertigung hatte sie ebenfalls nach den festen Lohnsteuersätzen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG an Lohnsteuer S 12.864,90, von der Urlaubsabfindung in Höhe von S 9.600,-- eine nach dem progressiven Tabellensatze berechnete Lohnsteuer von S 4.199,60 einbehalten und abgeführt. Bei der Beschwerdeführerin war Carl K. als Angestellter beschäftigt und zum Prokuristen bestellt. Am 30. Oktober 1960 erhielt K. anlässlich des Ausscheidens aus seinem Dienstverhältnis eine Abfertigung in Höhe von S 111.490,-- (9 Monatsgehälter einschließlich des entsprechenden Anteiles an den Sonderzahlungen). Am 29. Oktober 1960, kurz nachdem K. einen Antrag auf Zuerkennung einer Alterspension an die zuständige Pensionsversicherungsanstalt für Angestellte zur Post gegeben hatte, entließ die Beschwerdeführerin den als Nachfolger des K. ausersehenen Angestellten G. wegen einiger Verfehlungen fristlos. Nach der Aktenlage wurde darauf K. im November 1960 nicht mehr beschäftigt, ab 1. Dezember 1960 verrichtete er jedoch wiederum im

Unternehmen der Beschwerdeführerin Dienste und hatte auch wieder Prokura. Sein Gehalt entsprach dem von ihm bis Ende Oktober 1960 bezogenen Monatsgehalt, erhöhte sich jedoch ab 1. Februar 1961 infolge einer allgemeinen Gehaltsregelung im Unternehmen der Beschwerdeführerin. Am 31. Juli 1961 wurde dann das Dienstverhältnis mit K. beendet. Er erhielt aus diesem Anlaß eine "freiwillige Abfertigung" von S 100.000,--, ferner eine Urlaubsabfindung für 30 Tage in der Höhe von S 9.600,--. Mit Schreiben vom 31. Juli 1961 hatte die Beschwerdeführerin dem K. außerdem mit Wirkung ab 1. Jänner 1962 im Hinblick auf die unzureichende Höhe der Rente aus der Pensionsversicherung ein zusätzliches Ruhegeld von 14 mal S 4.000,-- im Jahr auf Lebensdauer zuerkannt. Von der ersten Abfertigung (Ende Oktober 1960) hatte die Beschwerdeführerin unter Anwendung der festen Lohnsteuersätze nach Paragraph 67, Absatz eins und 2 des Einkommensteuergesetzes Bundesgesetzblatt Nr. 1 aus 1954,, EStG) in der für die Jahre 1960 und 1961 noch geltenden ursprünglichen Fassung Lohnsteuer in Höhe von S 14.356,40 einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Von der am 31. Juli 1961 gezahlten zweiten Abfertigung hatte sie ebenfalls nach den festen Lohnsteuersätzen des Paragraph 67, Absatz eins und 2 EStG an Lohnsteuer S 12.864,90, von der Urlaubsabfindung in Höhe von S 9.600,-- eine nach dem progressiven Tabellensatze berechnete Lohnsteuer von S 4.199,60 einbehalten und abgeführt.

In der Zeit vom 9. bis 17. April 1962 wurde im Unternehmen der Beschwerdeführerin eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt, die sich auf die beiden Jahre 1960 und 1961 erstreckte. Der Prüfer beanstandete dabei die Besteuerung bestimmter Überstundenentgelte und die Ermittlung der Beiträge zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe. Die lohnsteuerliche Behandlung der genannten drei Zahlungen an K. wurde dabei nicht beanstandet. Das Finanzamt erließ dann am 10. Mai 1962 an die Beschwerdeführerin einen Haftungs- und Zahlungsbescheid, der den Beanstandungen des Prüfers Rechnung trug. Die Nachforderungen betrafen Lohnzahlungen in den Jahren 1959 bis 1961. Diese Nachforderungen, die in der Folge im Berufungsverfahren herabgesetzt wurden, sind jedoch nicht mehr Gegenstand der vorliegenden Beschwerde.

Die Beschwerdeführerin hatte gegen den erwähnten Haftungs- und Zahlungsbescheid berufen, und dies nahm die Finanzlandesdirektion zum Anlaß, den bei ihr angefochtenen Bescheid gemäß § 299 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BGBl. Nr. 194/1961, BAO) mit Bescheid vom 24. Jänner 1963 im Aufsichtsweg aufzuheben. Diese Aufhebung gründete sich auf eine nach Ansicht der Finanzlandesdirektion unrichtige Besteuerung der Überstundenentgelte. Bereits am 30. Oktober 1962 hatte jedoch das Finanzamt von der Beschwerdeführerin nähere Aufklärungen über die beiden Abfertigungen und darüber verlangt, weshalb das freiwillige Ruhegeld nicht bereits ab 1. Oktober 1961 gewährt wurde. Die Beschwerdeführerin beantwortete diese Anfrage mit einem eingehenden Schriftsatze vom 5. November 1962, worin sie u. a. darauf hinwies, daß bereits am 10. Juli 1962 (wie sich aus den Akten ergibt, durch die Veranlagungsstelle des Finanzamtes anläßlich der Veranlagung des K. zur Einkommensteuer für 1961) eine entsprechende Anfrage ergangen und auch beantwortet worden sei, und daß das Finanzamt daraufhin auch neuerlich Einsicht in die bei der Beschwerdeführerin vorhandenen Unterlagen genommen habe. Die Beschwerdeführerin hatte gegen den erwähnten Haftungs- und Zahlungsbescheid berufen, und dies nahm die Finanzlandesdirektion zum Anlaß, den bei ihr angefochtenen Bescheid gemäß Paragraph 299, Absatz 2, der Bundesabgabenordnung Bundesgesetzblatt Nr. 194 aus 1961,, BAO) mit Bescheid vom 24. Jänner 1963 im Aufsichtsweg aufzuheben. Diese Aufhebung gründete sich auf eine nach Ansicht der Finanzlandesdirektion unrichtige Besteuerung der Überstundenentgelte. Bereits am 30. Oktober 1962 hatte jedoch das Finanzamt von der Beschwerdeführerin nähere Aufklärungen über die beiden Abfertigungen und darüber verlangt, weshalb das freiwillige Ruhegeld nicht bereits ab 1. Oktober 1961 gewährt wurde. Die Beschwerdeführerin beantwortete diese Anfrage mit einem eingehenden Schriftsatze vom 5. November 1962, worin sie u. a. darauf hinwies, daß bereits am 10. Juli 1962 (wie sich aus den Akten ergibt, durch die Veranlagungsstelle des Finanzamtes anläßlich der Veranlagung des K. zur Einkommensteuer für 1961) eine entsprechende Anfrage ergangen und auch beantwortet worden sei, und daß das Finanzamt daraufhin auch neuerlich Einsicht in die bei der Beschwerdeführerin vorhandenen Unterlagen genommen habe.

Am 19. Februar 1963 erließ sodann das Finanzamt an die Beschwerdeführerin einen neuen Haftungs- und Zahlungsbescheid, in dem neben den erwähnten Nachforderungen an Lohnsteuer für Überstundenentgelte auch eine Nachforderung an Lohnsteuer für die sonstigen Bezüge des Prokuristen K. im Jahre 1961 enthalten war. Es rechnete der freiwilligen Abfertigung von S 100.000,-- die im gleichen Monat ausgezahlte Urlaubsabfindung von S 9.600,-- und die anteilige Weihnachtsremuneration in Höhe von S 4.667,-- hinzu, besteuerte den nach Abzug der in früheren

Zeiträumen des Jahres 1961 ausgezahlten sonstigen Bezüge erübrigenden Betrag des Jahressechstels der laufenden Bezüge (§ 67 Abs. 3 EStG) nach den festen Sätzen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG, schlug dem Restbetrage den laufenden Monatsbezug des Juli 1961 hinzu und besteuerte diese Summe nach den progressiven Tabellensätzen, sodaß sich bei K. für Juli 1961 insgesamt eine Nachforderung an Lohnsteuer von S 37.565,40 ergab. Es fügte bei, diese Besteuerung sei deswegen erforderlich gewesen, weil auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses laufende Bezüge (nämlich das zusätzliche Ruhegeld) ausgezahlt worden seien. Durch die gewählte Form der späteren Auszahlung des zusätzlichen Ruhegeldes habe die Beschwerdeführerin "dem Abgabepflichtigen einen rechtlich nicht vertretbaren Steuervorteil verschafft". Am 19. Februar 1963 erließ sodann das Finanzamt an die Beschwerdeführerin einen neuen Haftungs- und Zahlungsbescheid, in dem neben den erwähnten Nachforderungen an Lohnsteuer für Überstundenentgelte auch eine Nachforderung an Lohnsteuer für die sonstigen Bezüge des Prokuristen K. im Jahre 1961 enthalten war. Es rechnete der freiwilligen Abfertigung von S 100.000,-- die im gleichen Monat ausgezahlte Urlaubsabfindung von S 9.600,-- und die anteilige Weihnachtsremuneration in Höhe von S 4.667,-- hinzu, besteuerte den nach Abzug der in früheren Zeiträumen des Jahres 1961 ausgezahlten sonstigen Bezüge erübrigenden Betrag des Jahressechstels der laufenden Bezüge (Paragraph 67, Absatz 3, EStG) nach den festen Sätzen des Paragraph 67, Absatz eins und 2 EStG, schlug dem Restbetrage den laufenden Monatsbezug des Juli 1961 hinzu und besteuerte diese Summe nach den progressiven Tabellensätzen, sodaß sich bei K. für Juli 1961 insgesamt eine Nachforderung an Lohnsteuer von S 37.565,40 ergab. Es fügte bei, diese Besteuerung sei deswegen erforderlich gewesen, weil auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses laufende Bezüge (nämlich das zusätzliche Ruhegeld) ausgezahlt worden seien. Durch die gewählte Form der späteren Auszahlung des zusätzlichen Ruhegeldes habe die Beschwerdeführerin "dem Abgabepflichtigen einen rechtlich nicht vertretbaren Steuervorteil verschafft".

Die Beschwerdeführerin berief. Zur Frage der Besteuerung der Bezüge des Prokuristen K. machte sie geltend, daß bei der seinerzeitigen Lohnsteuerprüfung das Lohnkonto dieses Dienstnehmers völlig in Ordnung befunden worden sei und daß der Prüfer dem zufällig bei der Prüfung anwesenden K. auch erklärt habe, die Lohnsteuerberechnung für die gewährte freiwillige Abfertigung sei richtig. Gemäß § 148 Abs. 3 BAO dürfe für einen Zeitraum, für den eine Prüfung bereits vorgenommen worden ist, ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur unter bestimmten Voraussetzungen, die aber im vorliegenden Falle nicht erfüllt seien, erteilt werden. Überdies sei K. für 1961 zur Einkommensteuer veranlagt worden. Im Zuge dieses Veranlagungsverfahrens sei auch die Frage der Besteuerung der Abfertigung geprüft worden, wobei abermals in das Lohnkonto dieses Prokuristen Einschau genommen worden sei. Als sich durch diese Einschau die Richtigkeit der Behauptungen des K. herausgestellt habe, sei der Einkommensteuerbescheid für 1961 ergangen, in dem K. nur eine Nachzahlung von S 5.088,-- vorgeschrieben worden sei. Ein Grund zur Wiederaufnahme dieses Veranlagungsverfahrens liege nicht vor, außerdem könne dieses Verfahren nur von der Veranlagungsstelle selbst wieder aufgenommen werden. Die Berufung bekämpfte auch die Annahme des Finanzamtes, daß neben der freiwilligen Abfertigung von S 100.000,-- laufende Bezüge gewährt worden seien und daß der Beginn des Laufes des zusätzlichen Ruhegeldes nur hinausgeschoben worden sei, um dem Dienstnehmer einen ungerechtfertigten Steuervorteil zukommen zu lassen. Mit einer weiteren Eingabe vom 29. Jänner 1964 gab die Beschwerdeführerin bekannt, am 23. Jänner 1964 habe in der Lohnsteuerangelegenheit eine "fünfte Nachschau" stattgefunden und der Prüfer habe dabei erklärt, daß die Urlaubsabfindung mit einem um S 110, 90 zu geringen Betrage versteuert worden sei. In Wirklichkeit sei diese Abfindung nach einem Erlasse des Bundesministeriums für Finanzen vom 8. März 1962 nur den festen Steuersätzen in Höhe von S 1.131,-- zu unterziehen gewesen, weil auf diesen Bezug § 67 Abs. 7 EStG anzuwenden gewesen sei. Irrtümlich seien dafür aber S 4.199,60 eingehoben worden, sodaß sich sogar ein Guthaben von S 3.068,60 ergebe. Im Laufe des Berufungsverfahrens wurden dann noch ergänzende Ermittlungen, vor allem auch in der Angelegenheit der Pensionsversicherung des K. gepflogen und von der Beschwerdeführerin weitere Schriftsätze erstattet. Die Beschwerdeführerin berief. Zur Frage der Besteuerung der Bezüge des Prokuristen K. machte sie geltend, daß bei der seinerzeitigen Lohnsteuerprüfung das Lohnkonto dieses Dienstnehmers völlig in Ordnung befunden worden sei und daß der Prüfer dem zufällig bei der Prüfung anwesenden K. auch erklärt habe, die Lohnsteuerberechnung für die gewährte freiwillige Abfertigung sei richtig. Gemäß Paragraph 148, Absatz 3, BAO dürfe für einen Zeitraum, für den eine Prüfung bereits vorgenommen worden ist, ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur unter bestimmten Voraussetzungen, die aber im vorliegenden Falle nicht erfüllt seien, erteilt werden. Überdies sei K. für 1961 zur Einkommensteuer veranlagt worden. Im Zuge dieses Veranlagungsverfahrens sei auch die Frage der Besteuerung der Abfertigung geprüft worden, wobei abermals in das Lohnkonto dieses Prokuristen Einschau genommen worden sei. Als

sich durch diese Einschau die Richtigkeit der Behauptungen des K. herausgestellt habe, sei der Einkommensteuerbescheid für 1961 ergangen, in dem K. nur eine Nachzahlung von S 5.088,-- vorgeschrieben worden sei. Ein Grund zur Wiederaufnahme dieses Veranlagungsverfahrens liege nicht vor, außerdem könne dieses Verfahren nur von der Veranlagungsstelle selbst wieder aufgenommen werden. Die Berufung bekämpfte auch die Annahme des Finanzamtes, daß neben der freiwilligen Abfertigung von S 100.000,-- laufende Bezüge gewährt worden seien und daß der Beginn des Laufes des zusätzlichen Ruhegeldes nur hinausgeschoben worden sei, um dem Dienstnehmer einen ungerechtfertigten Steuervorteil zukommen zu lassen. Mit einer weiteren Eingabe vom 29. Jänner 1964 gab die Beschwerdeführerin bekannt, am 23. Jänner 1964 habe in der Lohnsteuerangelegenheit eine "fünfte Nachschau" stattgefunden und der Prüfer habe dabei erklärt, daß die Urlaubsabfindung mit einem um S 110, 90 zu geringen Betrage versteuert worden sei. In Wirklichkeit sei diese Abfindung nach einem Erlasse des Bundesministeriums für Finanzen vom 8. März 1962 nur den festen Steuersätzen in Höhe von S 1.131,-- zu unterziehen gewesen, weil auf diesen Bezug Paragraph 67, Absatz 7, EStG anzuwenden gewesen sei. Irrtümlich seien dafür aber S 4.199,60 eingehoben worden, sodaß sich sogar ein Guthaben von S 3.068,60 ergebe. Im Laufe des Berufungsverfahrens wurden dann noch ergänzende Ermittlungen, vor allem auch in der Angelegenheit der Pensionsversicherung des K. gepflogen und von der Beschwerdeführerin weitere Schriftsätze erstattet.

Mit Berufungsentscheidung vom 10. November 1964 gab die belangte Behörde der Berufung in der Angelegenheit des Beitrages zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe in vollem Umfang, in der Angelegenheit der Lohnsteuer teilweise statt, erhöhte aber andererseits gemäß § 289 Abs. 2 BAO die Nachforderung an Lohnsteuer auf den Betrag von insgesamt S 41.578,14, von denen S 40.339,40 auf die sonstigen Bezüge des Prokuristen K. entfielen. (Die restlichen S 1.238,74 an Lohnsteuer sind nicht mehr Gegenstand der vorliegenden Beschwerde.) Sie erkannte die bisher streitige Versteuerung der freiwilligen Abfindung von S 100.000,-- im Juli 1961 nach den festen Steuersätzen des § 67 Abs. 1, 2 und 4 EStG als richtig an, rechnete aber die im gleichen Zeitraum ausgezahlte anteilige Weihnachtsremuneration (S 4.667,--), soweit sie das durch vorherige sonstige Bezüge noch nicht erschöpfte Jahressechstel der laufenden Bezüge überschritt, das ist ein Betrag von S 2.343,77, und die weitere Urlaubsabfindung von S 9.600,-- dem laufenden Bezüge für Juli 1961 hinzu und versteuerte den Gesamtbetrag nach den progressiven Tabellensätzen, sodaß sich nach Abzug der dafür einbehaltenen Lohnsteuer für Juli 1961 noch eine Nachforderung von S 110,90 ergab. Sie berechnete außerdem die Lohnsteuer von den sonstigen Bezügen des K. im September 1960 neu und errechnete eine überhöhte Abfuhr von S 484,30. Dagegen schlug sie die im Oktober 1960 ausgezahlte Abfertigung von S 111.490,-- dem laufenden Bezüge dieses Monats hinzu, versteuerte diese Summe nach den progressiven Tabellensätzen und gelangte nach Abzug der für den laufenden Bezug und für die Abfertigung einbehaltenen und entrichteten Lohnsteuer noch zu einer Nachforderung von S 40.712,80. In der Begründung der Berufungsentscheidung setzte sich die belangte Behörde eingehend mit den Ausführungen der Beschwerdeführerin über die Unzulässigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungsaufträge nach Erlassung des ersten Lohnsteuerhaftungsbescheides auseinander und verwarf diese Einwendungen, ebenso auch jene, die sich mit der Zulässigkeit der Erlassung von Lohnsteuerhaftungsbescheiden gegen den Arbeitgeber nach rechtskräftiger Veranlagung des betreffenden Arbeitnehmers zur Einkommensteuer befaßten. Die freiwillige Abfertigung von S 100.000,-- im Jahre 1961 sei, weil das Dienstverhältnis bis 31. Juli 1961 gedauert habe, als gesetzliche Abfertigung anzuerkennen und gemäß § 67 Abs. 4 in Verbindung mit § 67 Abs. 1 und 2 EStG nach den festen Steuersätzen zu besteuern, wie dies die Beschwerdeführerin getan habe. Weiter räumte die belangte Behörde ein, daß die begünstigte Behandlung der Urlaubsabfindung von S 9.600,-- im Jahre 1961 nach § 67 Abs. 7 EStG nicht dadurch ausgeschlossen werde, daß für denselben Monat, in dem sie ausgezahlt wird, auch noch ein laufender Bezug gezahlt wird. Würden aber, wenn auch nicht unmittelbar an die Beendigung des Dienstverhältnisses anschließend, in der Folge wieder an denselben Dienstnehmer vom ehemaligen Dienstgeber Bezüge in Gestalt eines Zuschusses zum Ruhegenuß ausgezahlt, dann könne § 67 Abs. 7 EStG nicht zum Zuge kommen. (Daraus schließt die belangte Behörde offenbar, obwohl sie dies in der Begründung des Bescheides nicht ausdrücklich hervorgehoben hat, daß die Urlaubsabfindung von S 9.600,-- dem laufenden Bezüge für Juli 1961 hinzuzurechnen und nach den progressiven Tabellensätzen zu besteuern war, weil das Jahressechstel der laufenden Bezüge bereits durch andere sonstige Bezüge aufgezehrt war.) Dagegen könne die im Oktober 1960 ausgezahlte Abfertigung von S 111.490,-- nicht als gesetzliche Abfertigung anerkannt werden, weil das Dienstverhältnis fortgesetzt worden sei. Denn nach Aufgabe eines Rentenansuchens an die Pensionsversicherungsanstalt für Angestellte durch den Prokuristen K. habe, bevor noch dessen Dienstverhältnis zu Ende gegangen war, die Beschwerdeführerin den für K. vorgesehenen Nachfolger fristlos entlassen und K. habe sich noch am selben Tage bereit erklärt, sein Dienstverhältnis bis zur Einführung eines

neuen Nachfolgers fortzusetzen. Die Lösung des Dienstverhältnisses zum 31. Oktober 1960 sei also eine steuerlich nicht anzuerkennende Scheinhandlung gewesen, wenn sie auch vom Standpunkte des Sozialversicherungsrechtes aus möglicherweise zulässig gewesen sei. Denn die Einhebung der Lohnsteuer richte sich nach den steuerlichen Vorschriften. Des weiteren führte die belangte Behörde aus, daß und weshalb auch eine förmliche Auflösung des Dienstverhältnisses mit K. am 31. Oktober 1960 und die förmliche spätere Begründung eines neuen Dienstverhältnisses als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes anzusehen seien. Mangels ernstlicher Beendigung des Dienstverhältnisses mit Ablauf des Oktobers 1960 und mit Rücksicht darauf, daß später wiederum laufende Bezüge an K. ausbezahlt wurden und daß auch niemals behauptet worden sei, daß die strittige Abfertigung eine Nachzahlung von Bezügen für die Vergangenheit darstelle, komme weder Abs. 4 noch Abs. 7 noch Abs. 9 des § 67 EStG in Betracht, vielmehr sei die Lohnsteuer von diesem Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 EStG nach den progressiven Tabellensätzen zu erheben gewesen. Mit Berufungsentscheidung vom 10. November 1964 gab die belangte Behörde der Berufung in der Angelegenheit des Beitrages zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe in vollem Umfang, in der Angelegenheit der Lohnsteuer teilweise statt, erhöhte aber andererseits gemäß Paragraph 289, Absatz 2, BAO die Nachforderung an Lohnsteuer auf den Betrag von insgesamt S 41.578,14, von denen S 40.339,40 auf die sonstigen Bezüge des Prokuristen K. entfielen. (Die restlichen S 1.238,74 an Lohnsteuer sind nicht mehr Gegenstand der vorliegenden Beschwerde.) Sie erkannte die bisher streitige Versteuerung der freiwilligen Abfindung von S 100.000,-- im Juli 1961 nach den festen Steuersätzen des Paragraph 67, Absatz eins, 2 und 4 EStG als richtig an, rechnete aber die im gleichen Zeitraum ausgezahlte anteilige Weihnachtsremuneration (S 4.667,--), soweit sie das durch vorherige sonstige Bezüge noch nicht erschöpfte Jahressechstel der laufenden Bezüge überschritt, das ist ein Betrag von S 2.343,77, und die weitere Urlaubsabfindung von S 9.600,-- dem laufenden Bezüge für Juli 1961 hinzu und versteuerte den Gesamtbetrag nach den progressiven Tabellensätzen, sodaß sich nach Abzug der dafür einbehaltenen Lohnsteuer für Juli 1961 noch eine Nachforderung von S 110,90 ergab. Sie berechnete außerdem die Lohnsteuer von den sonstigen Bezügen des K. im September 1960 neu und errechnete eine überhöhte Abfuhr von S 484,30. Dagegen schlug sie die im Oktober 1960 ausgezahlte Abfertigung vors S 111.490,-- dem laufenden Bezüge dieses Monats hinzu, versteuerte diese Summe nach den progressiven Tabellensätzen und gelangte nach Abzug der für den laufenden Bezug und für die Abfertigung einbehaltenen und entrichteten Lohnsteuer noch zu einer Nachforderung von S 40.712,80. In der Begründung der Berufungsentscheidung setzte sich die belangte Behörde eingehend mit den Ausführungen der Beschwerdeführerin über die Unzulässigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungsaufträge nach Erlassung des ersten Lohnsteuerhaftungsbescheides auseinander und verwarf diese Einwendungen, ebenso auch jene, die sich mit der Zulässigkeit der Erlassung von Lohnsteuerhaftungsbescheiden gegen den Arbeitgeber nach rechtskräftiger Veranlagung des betreffenden Arbeitnehmers zur Einkommensteuer befaßten. Die freiwillige Abfertigung von S 100.000,-- im Jahre 1961 sei, weil das Dienstverhältnis bis 31. Juli 1961 gedauert habe, als gesetzliche Abfertigung anzuerkennen und gemäß Paragraph 67, Absatz 4, in Verbindung mit Paragraph 67, Absatz eins und 2 EStG nach den festen Steuersätzen zu besteuern, wie dies die Beschwerdeführerin getan habe. Weiter räumte die belangte Behörde ein, daß die begünstigte Behandlung der Urlaubsabfindung von S 9.600,-- im Jahre 1961 nach Paragraph 67, Absatz 7, EStG nicht dadurch ausgeschlossen werde, daß für denselben Monat, in dem sie ausgezahlt wird, auch noch ein laufender Bezug gezahlt wird. Würden aber, wenn auch nicht unmittelbar an die Beendigung des Dienstverhältnisses anschließend, in der Folge wieder an denselben Dienstnehmer vom ehemaligen Dienstgeber Bezüge in Gestalt eines Zuschusses zum Ruhegenuß ausgezahlt, dann könne Paragraph 67, Absatz 7, EStG nicht zum Zuge kommen. (Daraus schließt die belangte Behörde offenbar, obwohl sie dies in der Begründung des Bescheides nicht ausdrücklich hervorgehoben hat, daß die Urlaubsabfindung von S 9.600,-- dem laufenden Bezüge für Juli 1961 hinzuzurechnen und nach den progressiven Tabellensätzen zu besteuern war, weil das Jahressechstel der laufenden Bezüge bereits durch andere sonstige Bezüge aufgezehrt war.) Dagegen könne die im Oktober 1960 ausgezahlte Abfertigung von S 111.490,-- nicht als gesetzliche Abfertigung anerkannt werden, weil das Dienstverhältnis fortgesetzt worden sei. Denn nach Aufgabe eines Rentenansuchens an die Pensionsversicherungsanstalt für Angestellte durch den Prokuristen K. habe, bevor noch dessen Dienstverhältnis zu Ende gegangen war, die Beschwerdeführerin den für K. vorgesehenen Nachfolger fristlos entlassen und K. habe sich noch am selben Tage bereit erklärt, sein Dienstverhältnis bis zur Einführung eines neuen Nachfolgers fortzusetzen. Die Lösung des Dienstverhältnisses zum 31. Oktober 1960 sei also eine steuerlich nicht anzuerkennende Scheinhandlung gewesen, wenn sie auch vom Standpunkte des Sozialversicherungsrechtes aus möglicherweise zulässig gewesen sei. Denn die Einhebung der Lohnsteuer richte sich nach den steuerlichen Vorschriften. Des weiteren führte die belangte Behörde aus, daß und

weshalb auch eine förmliche Auflösung des Dienstverhältnisses mit K. am 31. Oktober 1960 und die förmliche spätere Begründung eines neuen Dienstverhältnisses als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes anzusehen seien. Mangels ernstlicher Beendigung des Dienstverhältnisses mit Ablauf des Oktobers 1960 und mit Rücksicht darauf, daß später wiederum laufende Bezüge an K. ausbezahlt wurden und daß auch niemals behauptet worden sei, daß die strittige Abfertigung eine Nachzahlung von Bezügen für die Vergangenheit darstelle, komme weder Absatz 4, noch Absatz 7, noch Absatz 9, des Paragraph 67, EStG in Betracht, vielmehr sei die Lohnsteuer von diesem Bezüge gemäß Paragraph 67, Absatz 3, EStG nach den progressiven Tabellensätzen zu erheben gewesen.

Gegen diese Berufungsentscheidung richtet sich die vorliegende Beschwerde, die im wesentlichen die Ausführungen im Berufungsverfahren wiederholt. Zur Frage der Besteuerung der Urlaubsabfindung von S 9.600,- im Jahre 1961 bringt sie noch vor, daß dieser Betrag nach § 67 Abs. 7 EStG als sonstiger Bezug ohne Anrechnung auf das Jahressechstel mit festen Steuersätzen zu versteuern sei. Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde in einem gemäß § 13 Z. 3 VwGG 1965 verstärkten Senat erwogen: Gegen diese Berufungsentscheidung richtet sich die vorliegende Beschwerde, die im wesentlichen die Ausführungen im Berufungsverfahren wiederholt. Zur Frage der Besteuerung der Urlaubsabfindung von S 9.600,- im Jahre 1961 bringt sie noch vor, daß dieser Betrag nach Paragraph 67, Absatz 7, EStG als sonstiger Bezug ohne Anrechnung auf das Jahressechstel mit festen Steuersätzen zu versteuern sei. Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde in einem gemäß Paragraph 13, Ziffer 3, VwGG 1965 verstärkten Senat erwogen:

Die Beschwerdeführerin wendet zunächst ein, nach Abschluß der Lohnsteuerprüfung vom April 1962, bei der die lohnsteuerliche Behandlung der Bezüge des Prokuristen K. nicht beanstandet wurde, sei gemäß § 148 Abs. 3 BAO eine neuerliche Lohnsteuerprüfung ohne Zustimmung der Beschwerdeführerin nicht zulässig gewesen. Die belangte Behörde hält diesem Einwand entgegen, daß im Beschwerdefall eine neuerliche Lohnsteuerprüfung nicht stattgefunden habe, vielmehr handle es sich bei der nach der am 17. April 1962 abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung durchgeführten neuerlichen Überprüfung schon ihrem Umfange nach sowie nach ihrer Art und Form um Ermittlungen, deren Vornahme nicht unter die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 BAO falle. Nach den Ausführungen der Beschwerde erblickt die Beschwerdeführerin darin einen Verstoß gegen die vorangeführte Gesetzesbestimmung, daß am 24. Jänner und am 5. Februar 1963 neuerliche Lohnsteuerprüfungen für einen bereits früher geprüften Zeitraum stattgefunden hätten. Nun ergibt sich aus den Verwaltungsakten keinerlei Hinweis auf eine am 24. Jänner 1963 durchgeführte amtliche Erhebung oder auf sonstige Prüfungsmaßnahme. Wenn die Beschwerde vermeint, das Finanzamt habe sich in dem neuen Haftungs- und Zahlungsbescheide vom 19. Februar 1963 auf eine "neue Lohnsteuerprüfung vom 24. Jänner 1963 (zweite Nachschau) gestützt", so ist zwar richtig, daß sich der am 19. Februar 1963 ergangene neue Haftungs- und Zahlungsbescheid in seinem Abschnitt A auf eine "Lohnsteuerprüfung" vom 24. Jänner 1963 bezieht, in den "Erläuterungen" zum erwähnten Bescheide wird hingegen auf den gemäß § 299 Abs. 2 BAO ergangenen Aufhebungsbescheid der belangten Behörde vom 24. Jänner 1963 hingewiesen. Daraus muß geschlossen werden, daß der Abgabenbehörde im Abschnitt A des erwähnten Bescheides offensichtlich ein Irrtum unterlaufen ist und sie damit die durch den Aufhebungsbescheid der belangten Behörde vom 24. Jänner 1963 ausgelöste "Nachprüfung" vom 5. Februar 1963 gemeint hat. In den Erläuterungen zum erwähnten Bescheide wird auch ausdrücklich darauf hingewiesen, daß die im April 1962 im Betriebe der Beschwerdeführerin für den Zeitraum vom 1. Jänner 1960 bis 31. Dezember 1961 durchgeführte Lohnsteuerprüfung durch eine "Nachprüfung am 5. Februar 1963" ergänzt worden sei. Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich deshalb in diesem Zusammenhang lediglich mit der Frage auseinanderzusetzen, ob der Einwand des Beschwerdeführers, soweit er sich auf die Prüfungsmaßnahme vom 5. Februar 1963 bezieht, begründet ist. Durch den Bescheid der belangten Behörde vom 24. Jänner 1963, womit gemäß § 299 Abs. 2 BAO der Haftungs- und Zahlungsbescheid des Finanzamtes vom 10. Mai 1962 aus Gründen aufgehoben wurde, die mit der Versteuerung der Bezüge des Prokuristen K. nichts zu tun hatten, war das Verfahren zur Überprüfung der Lohnsteuerabfuhr durch die Beschwerdeführerin in den Jahren 1960 und 1961 in den Stand zurückgetreten, in dem es sich vor Erlassung des Bescheides vom 10. Mai 1962 befunden hatte. Das Finanzamt war daher nicht gehindert, die Haftung der Beschwerdeführerin auch für Lohnsteuerbeträge in Anspruch zu nehmen, die noch nicht den Gegenstand des früheren (aufgehobenen) Bescheides gebildet hatten. Denn die Ausübung des Aufsichtsrechtes durch die Oberbehörde nach § 299 BAO schränkt die Unterbehörde in ihren Befugnissen zur Ermittlung des richtigen Abgabebetrag keineswegs ein. Das Finanzamt war daher in dieser Lage des Verfahrens nicht nur berechtigt, sondern auf Grund der §§ 114 und 115 BAO sogar verpflichtet, alle für die

Abgabepflicht maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse eingehend zu ermitteln. Daran war die Abgabenbehörde auch durch die Bestimmung des § 148 Abs. 3 BAO in keiner Weise gehindert, weil infolge der Aufhebung des Haftungs- und Zahlungsbescheides vom 10. Mai 1962 das erstinstanzliche Ermittlungsverfahren noch nicht abgeschlossen war und daher in jeder Richtung ergänzt werden konnte. Das Finanzamt war lediglich verpflichtet, bei der Erlassung des neuen Bescheides den von der Oberbehörde aufgedeckten Fehler zu vermeiden, sie war aber nicht gehindert, andere Fehler, die ihr bei der Erlassung des aufgehobenen Bescheides unterlaufen sind, von sich aus - oder auf Weisung der Oberbehörde - aufzugreifen und zu bereinigen. Im übrigen geht der Hinweis der Beschwerdeführerin auf § 148 Abs. 3 in Verbindung mit § 151 Abs. 2 BAO schon deshalb ins Leere, weil nach den vorliegenden Verwaltungsakten ein formeller Prüfungsauftrag für die am 5. Februar 1963 durchgeführte Überprüfung nicht vorlag und es sich bei der erwähnten Prüfungshandlung nur um ergänzende Ermittlungen im Rahmen des noch nicht abgeschlossenen Lohnsteuerverfahrens handelte, die noch durch den ursprünglichen Prüfungsauftrag gedeckt waren. Die Beschwerdeführerin wendet zunächst ein, nach Abschluß der Lohnsteuerprüfung vom April 1962, bei der die lohnsteuerliche Behandlung der Bezüge des Prokuristen K. nicht beanstandet wurde, sei gemäß Paragraph 148, Absatz 3, BAO eine neuerliche Lohnsteuerprüfung ohne Zustimmung der Beschwerdeführerin nicht zulässig gewesen. Die belangte Behörde hält diesem Einwand entgegen, daß im Beschwerdefall eine neuerliche Lohnsteuerprüfung nicht stattgefunden habe, vielmehr handle es sich bei der nach der am 17. April 1962 abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung durchgeführten neuerlichen Überprüfung schon ihrem Umfange nach sowie nach ihrer Art und Form um Ermittlungen, deren Vornahme nicht unter die einschränkenden Bestimmungen des Paragraph 148, Absatz 3, BAO falle. Nach den Ausführungen der Beschwerde erblickt die Beschwerdeführerin darin einen Verstoß gegen die vorangeführte Gesetzesbestimmung, daß am 24. Jänner und am 5. Februar 1963 neuerliche Lohnsteuerprüfungen für einen bereits früher geprüften Zeitraum stattgefunden hätten. Nun ergibt sich aus den Verwaltungsakten keinerlei Hinweis auf eine am 24. Jänner 1963 durchgeführte amtliche Erhebung oder auf sonstige Prüfungsmaßnahme. Wenn die Beschwerde vermeint, das Finanzamt habe sich in dem neuen Haftungs- und Zahlungsbescheide vom 19. Februar 1963 auf eine "neue Lohnsteuerprüfung vom 24. Jänner 1963 (zweite Nachschau) gestützt", so ist zwar richtig, daß sich der am 19. Februar 1963 ergangene neue Haftungs- und Zahlungsbescheid in seinem Abschnitt A auf eine "Lohnsteuerprüfung" vom 24. Jänner 1963 bezieht, in den "Erläuterungen" zum erwähnten Bescheide wird hingegen auf den gemäß Paragraph 299, Absatz 2, BAO ergangenen Aufhebungsbescheid der belangten Behörde vom 24. Jänner 1963 hingewiesen. Daraus muß geschlossen werden, daß der Abgabenbehörde im Abschnitt A des erwähnten Bescheides offensichtlich ein Irrtum unterlaufen ist und sie damit die durch den Aufhebungsbescheid der belangten Behörde vom 24. Jänner 1963 ausgelöste "Nachprüfung" vom 5. Februar 1963 gemeint hat. In den Erläuterungen zum erwähnten Bescheide wird auch ausdrücklich darauf hingewiesen, daß die im April 1962 im Betriebe der Beschwerdeführerin für den Zeitraum vom 1. Jänner 1960 bis 31. Dezember 1961 durchgeführte Lohnsteuerprüfung durch eine "Nachprüfung am 5. Februar 1963" ergänzt worden sei. Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich deshalb in diesem Zusammenhang lediglich mit der Frage auseinanderzusetzen, ob der Einwand des Beschwerdeführers, soweit er sich auf die Prüfungsmaßnahme vom 5. Februar 1963 bezieht, begründet ist. Durch den Bescheid der belangten Behörde vom 24. Jänner 1963, womit gemäß Paragraph 299, Absatz 2, BAO der Haftungs- und Zahlungsbescheid des Finanzamtes vom 10. Mai 1962 aus Gründen aufgehoben wurde, die mit der Versteuerung der Bezüge des Prokuristen K. nichts zu tun hatten, war das Verfahren zur Überprüfung der Lohnsteuerabfuhr durch die Beschwerdeführerin in den Jahren 1960 und 1961 in den Stand zurückgetreten, in dem es sich vor Erlassung des Bescheides vom 10. Mai 1962 befunden hatte. Das Finanzamt war daher nicht gehindert, die Haftung der Beschwerdeführerin auch für Lohnsteuerbeträge in Anspruch zu nehmen, die noch nicht den Gegenstand des früheren (aufgehobenen) Bescheides gebildet hatten. Denn die Ausübung des Aufsichtsrechtes durch die Oberbehörde nach Paragraph 299, BAO schränkt die Unterbehörde in ihren Befugnissen zur Ermittlung des richtigen Abgabebetrag keineswegs ein. Das Finanzamt war daher in dieser Lage des Verfahrens nicht nur berechtigt, sondern auf Grund der Paragraphen 114 und 115 BAO sogar verpflichtet, alle für die Abgabepflicht maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse eingehend zu ermitteln. Daran war die Abgabenbehörde auch durch die Bestimmung des Paragraph 148, Absatz 3, BAO in keiner Weise gehindert, weil infolge der Aufhebung des Haftungs- und Zahlungsbescheides vom 10. Mai 1962 das erstinstanzliche Ermittlungsverfahren noch nicht abgeschlossen war und daher in jeder Richtung ergänzt werden konnte. Das Finanzamt war lediglich verpflichtet, bei der Erlassung des neuen Bescheides den von der Oberbehörde aufgedeckten Fehler zu vermeiden, sie war aber nicht gehindert, andere Fehler, die ihr bei der Erlassung des aufgehobenen Bescheides unterlaufen sind, von sich aus - oder auf Weisung der

Oberbehörde - aufzugreifen und zu bereinigen. Im übrigen geht der Hinweis der Beschwerdeführerin auf Paragraph 148, Absatz 3, in Verbindung mit Paragraph 151, Absatz 2, BAO schon deshalb ins Leere, weil nach den vorliegenden Verwaltungsakten ein formeller Prüfungsauftrag für die am 5. Februar 1963 durchgeführte Überprüfung nicht vorlag und es sich bei der erwähnten Prüfungshandlung nur um ergänzende Ermittlungen im Rahmen des noch nicht abgeschlossenen Lohnsteuerverfahrens handelte, die noch durch den ursprünglichen Prüfungsauftrag gedeckt waren.

Ebenso war aber gemäß § 289 Abs. 2 BAO die belangte Behörde berechtigt, den bei ihr angefochtenen neuen Bescheid des Finanzamtes vom 19. Februar 1963, der die Haftung der Beschwerdeführerin für Lohnsteuer von Bezügen, die sie in den Jahren 1960 und 1961 ausgezahlt hatte, betraf, zum Nachteile der Beschwerdeführerin dahin abzuändern, daß sie Bezüge des Prokuristen K. aus dem Jahre 1960, die das Finanzamt noch nicht zum Gegenstand einer Nachforderung von Lohnsteuer gemacht hatte, einer nachträglichen Besteuerung unterwarf. In diesem Belang erweist sich die Beschwerde somit als unbegründet. Ebenso war aber gemäß Paragraph 289, Absatz 2, BAO die belangte Behörde berechtigt, den bei ihr angefochtenen neuen Bescheid des Finanzamtes vom 19. Februar 1963, der die Haftung der Beschwerdeführerin für Lohnsteuer von Bezügen, die sie in den Jahren 1960 und 1961 ausgezahlt hatte, betraf, zum Nachteile der Beschwerdeführerin dahin abzuändern, daß sie Bezüge des Prokuristen K. aus dem Jahre 1960, die das Finanzamt noch nicht zum Gegenstand einer Nachforderung von Lohnsteuer gemacht hatte, einer nachträglichen Besteuerung unterwarf. In diesem Belang erweist sich die Beschwerde somit als unbegründet.

Die Beschwerdeführerin bekämpft den angefochtenen Bescheid ferner mit der Begründung, daß eine Nachforderung von Lohnsteuer im Haftungswege deshalb unzulässig sei, weil der betreffende Dienstnehmer für die strittigen Jahre zur Einkommensteuer veranlagt worden sei. Die steuerlichen Tatbestände müßten bei der Lohnsteuer und bei der Veranlagung völlig einheitlich behandelt werden. Es ist richtig, daß die Veranlagung zur Einkommensteuer den Zweck verfolgt, das gesamte steuerpflichtige Einkommen einer bestimmten Person zu ermitteln und die Steuer von diesem Gesamteinkommen festzusetzen, wobei auch die der Lohnsteuer unterliegenden Einkünfte erfaßt werden. Davon unabhängig ist jedoch die Abgabenbehörde nicht nur berechtigt, sondern gemäß §§ 78 und 79 EStG sogar verpflichtet, die ordnungsmäßige Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber in regelmäßigen Abständen zu überprüfen. Gemäß § 72 Abs. 1 EStG ist zwar der Arbeitnehmer beim Abzuge der Lohnsteuer Steuerschuldner, der Arbeitgeber haftet aber dem Bunde für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Arbeitnehmer selbst wird gemäß § 72 Abs. 2 EStG nur in ganz bestimmten, in dieser Gesetzesstelle aufgezählten Fällen in Anspruch genommen, von denen jedoch im Beschwerdefalle keiner vorliegt. Daraus ergibt sich, daß es sich beim Lohnsteuerhaftungsverfahren um ein vom Veranlagungsverfahren völlig unabhängiges selbständiges Verfahren handelt, das allerdings nicht ohne Rückwirkung auf ein etwa noch nicht abgeschlossenes Verfahren zur Veranlagung des Arbeitnehmers ist. Denn bei der Festsetzung des vom veranlagten Steuerpflichtigen zu entrichtenden Steuerbetrages sind auf die durch die Veranlagung festgesetzte Steuerschuld die einbehaltenen Lohnsteuerbeträge anzurechnen, und wenn diese höher sind als die festgesetzte Steuerschuld, ist der übersteigende Betrag auf andere Abgaben anzurechnen oder zu erstatten (§ 94 Abs. 1 Z. 2 und Abs. 3 EStG). Gemäß § 93 Abs. 6 EStG werden jedoch bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Veranlagungswege sonstige Bezüge nur insoweit berücksichtigt, als sie gemäß § 67 Abs. 3 EStG beim Steuerabzuge vom Arbeitslohn den sonstigen Bezügen hinzuzurechnen waren. Dementsprechend ordnet auch der Schlußsatz des § 67 Abs. 4 EStG an, daß die nach dieser Gesetzesstelle begünstigten Einkünfte (nämlich bestimmte Abfertigungen) bei der Veranlagung außer Betracht bleiben. Die Lohnsteuer, die auf sonstige Bezüge entfällt, welche nicht gemäß § 67 Abs. 3 dem laufenden Arbeitslohn hinzuzurechnen waren, wird gemäß § 94 Abs. 1 Z. 2 EStG auf die auf Grund der Veranlagung ermittelte Einkommensteuer nicht angerechnet. Umgekehrt müssen Bezüge, die beim Abzuge der Lohnsteuer mit festen Steuersätzen besteuert worden sind, die aber in der Folge auf Grund einer Lohnsteuerprüfung den progressiven Steuersätzen nach § 67 Abs. 3 EStG unterworfen worden sind, bei der Veranlagung des Dienstnehmers, wenn diese noch nicht abgeschlossen ist, in die Bemessungsgrundlage der veranlagten Einkommensteuer einbezogen und die dafür nachträglich mit Haftungsbescheid im Lohnsteuerverfahren geforderten Beträge auf die veranlagte Einkommensteuer angerechnet werden. Ist aber das Veranlagungsverfahren im Zeitpunkte der Beendigung des Lohnsteuerverfahrens bereits abgeschlossen, dann ist die Berücksichtigung der Ergebnisse des Lohnsteuerverfahrens unter den übrigen Voraussetzungen der §§ 303 und 304 BAO im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens, also namentlich nach § 303 Abs. 1 lit. c und Abs. 4 BAO möglich. Im vorliegenden Falle war daher die Lohnsteuerstelle des Finanzamtes ungeachtet der im Veranlagungswege festgesetzten Einkommensteuer des Prokuristen K. durchaus berechtigt, nach Aufhebung des ursprünglichen Haftungs- und Zahlungsbescheides vom 10. Mai 1962 auf Grund der

durchgeführten Ermittlungen zu anderen vom aufgehobenen Bescheid abweichenden steuerlichen Ergebnissen zu gelangen und für den sich daraus ergebenden steuerlichen Mehrbetrag die Beschwerdeführerin gemäß § 72 Abs. 1 EStG zur Haftung heranzuziehen. Für die Haftbarmachung des Arbeitnehmers selbst bestand, wie bereits ausgeführt wurde, keine gesetzliche Handhabe. Aus den angeführten Gründen ist daher die belangte Behörde bei ihrer Entscheidung mit Recht davon ausgegangen, daß die Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer im Sinne des § 72 Abs. 1 EStG durch die Vorschrift des § 93, nach der unter bestimmten Voraussetzungen der Arbeitnehmer zu veranlagten ist, nicht berührt wird. Im übrigen geht aus den Veranlagungsakten des Prokuristen K. hervor, daß das Finanzamt das Veranlagungsverfahren für das Jahr 1960 auf Grund der Ergebnisse des Lohnsteuerhaftungsverfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und am 7. April 1966 einen neuen Einkommensteuerbescheid erlassen hat. Die Beschwerdeführerin bekämpft den angefochtenen Bescheid ferner mit der Begründung, daß eine Nachforderung von Lohnsteuer im Haftungswege deshalb unzulässig sei, weil der betreffende Dienstnehmer für die strittigen Jahre zur Einkommensteuer veranlagt worden sei. Die steuerlichen Tatbestände müßten bei der Lohnsteuer und bei der Veranlagung völlig einheitlich behandelt werden. Es ist richtig, daß die Veranlagung zur Einkommensteuer den Zweck verfolgt, das gesamte steuerpflichtige Einkommen einer bestimmten Person zu ermitteln und die Steuer von diesem Gesamteinkommen festzusetzen, wobei auch die der Lohnsteuer unterliegenden Einkünfte erfaßt werden. Davon unabhängig ist jedoch die Abgabenbehörde nicht nur berechtigt, sondern gemäß Paragraphen 78 und 79 EStG sogar verpflichtet, die ordnungsmäßige Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber in regelmäßigen Abständen zu überprüfen. Gemäß Paragraph 72, Absatz eins, EStG ist zwar der Arbeitnehmer beim Abzuge der Lohnsteuer Steuerschuldner, der Arbeitgeber haftet aber dem Bunde für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Arbeitnehmer selbst wird gemäß Paragraph 72, Absatz 2, EStG nur in ganz bestimmten, in dieser Gesetzesstelle aufgezählten Fällen in Anspruch genommen, von denen jedoch im Beschwerdefalle keiner vorliegt. Daraus ergibt sich, daß es sich beim Lohnsteuerhaftungsverfahren um ein vom Veranlagungsverfahren völlig unabhängiges selbständiges Verfahren handelt, das allerdings nicht ohne Rückwirkung auf ein etwa noch nicht abgeschlossenes Verfahren zur Veranlagung des Arbeitnehmers ist. Denn bei der Festsetzung des vom veranlagten Steuerpflichtigen zu entrichtenden Steuerbetrages sind auf die durch die Veranlagung festgesetzte Steuerschuld die einbehaltenen Lohnsteuerbeträge anzurechnen, und wenn diese höher sind als die festgesetzte Steuerschuld, ist der übersteigende Betrag auf andere Abgaben anzurechnen oder zu erstatten (Paragraph 94, Absatz eins, Ziffer 2 und Absatz 3, EStG). Gemäß Paragraph 93, Absatz 6, EStG werden jedoch bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Veranlagungswege sonstige Bezüge nur insoweit berücksichtigt, als sie gemäß Paragraph 67, Absatz 3, EStG beim Steuerabzuge vom Arbeitslohn den sonstigen Bezügen hinzuzurechnen waren. Dementsprechend ordnet auch der Schlußsatz des Paragraph 67, Absatz 4, EStG an, daß die nach dieser Gesetzesstelle begünstigten Einkünfte (nämlich bestimmte Abfertigungen) bei der Veranlagung außer Betracht bleiben. Die Lohnsteuer, die auf sonstige Bezüge entfällt, welche nicht gemäß Paragraph 67, Absatz 3, dem laufenden Arbeitslohn hinzuzurechnen waren, wird gemäß Paragraph 94, Absatz eins, Ziffer 2, EStG auf die auf Grund der Veranlagung ermittelte Einkommensteuer nicht angerechnet. Umgekehrt müssen Bezüge, die beim Abzuge der Lohnsteuer mit festen Steuersätzen besteuert worden sind, die aber in der Folge auf Grund einer Lohnsteuerprüfung den progressiven Steuersätzen nach Paragraph 67, Absatz 3, EStG unterworfen worden sind, bei der Veranlagung des Dienstnehmers, wenn diese noch nicht abgeschlossen ist, in die Bemessungsgrundlage der veranlagten Einkommensteuer einbezogen und die dafür nachträglich mit Haftungsbescheid im Lohnsteuerverfahren geforderten Beträge auf die veranlagte Einkommensteuer angerechnet werden. Ist aber das Veranlagungsverfahren im Zeitpunkte der Beendigung des Lohnsteuerverfahrens bereits abgeschlossen, dann ist die Berücksichtigung der Ergebnisse des Lohnsteuerverfahrens unter den übrigen Voraussetzungen der Paragraphen 303 und 304 BAO im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens, also namentlich nach Paragraph 303, Absatz eins, Litera c und Absatz 4, BAO möglich. Im vorliegenden Falle war daher die Lohnsteuerstelle des Finanzamtes ungeachtet der im Veranlagungswege festgesetzten Einkommensteuer des Prokuristen K. durchaus berechtigt, nach Aufhebung des ursprünglichen Haftungs- und Zahlungsbescheides vom 10. Mai 1962 auf Grund der durchgeführten Ermittlungen zu anderen vom aufgehobenen Bescheid abweichenden steuerlichen Ergebnissen zu gelangen und für den sich daraus ergebenden steuerlichen Mehrbetrag die Beschwerdeführerin gemäß Paragraph 72, Absatz eins, EStG zur Haftung heranzuziehen. Für die Haftbarmachung des Arbeitnehmers selbst bestand, wie bereits ausgeführt wurde, keine gesetzliche Handhabe. Aus den angeführten Gründen ist daher die belangte Behörde bei ihrer Entscheidung mit Recht davon

ausgegangen, daß die Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer im Sinne des Paragraph 72, Absatz eins, EStG durch die Vorschrift des Paragraph 93,, nach der unter bestimmten Voraussetzungen der Arbeitnehmer zu veranlagten ist, nicht berührt wird. Im übrigen geht aus den Veranlagungsakten des Prokuristen K. hervor, daß das Finanzamt das Veranlagungsverfahren für das Jahr 1960 auf Grund der Ergebnisse des Lohnsteuerhaftungsverfahrens gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO wieder aufgenommen und am 7. April 1966 einen neuen Einkommensteuerbescheid erlassen hat.

In inhaltlicher Hinsicht bekämpft die Beschwerde die nach ihrer Meinung von der belangten Behörde unrichtig vorgenommene lohnsteuerliche Behandlung des von der Beschwerdeführerin am 30. Oktober 1960 an den Prokuristen K. ausgezahlten und von ihr als "gesetzliche Abfertigung" bezeichneten Betrages von S 111.490,-

- und der am 31. Juli 1961 an K. ausgezahlten Urlaubsabfindung in Höhe von S 9.600,-. Die letztgenannte Zahlung wäre nach Meinung der Beschwerdeführerin richtigerweise gemäß § 67 Abs. 7 EStG zu versteuern gewesen, d. h. nach den festen Steuersätzen der Abs. 1 und 2 ohne Berücksichtigung des Abs. 3.- und der am 31. Juli 1961 an K. ausgezahlten Urlaubsabfindung in Höhe von S 9.600,-. Die letztgenannte Zahlung wäre nach Meinung der Beschwerdeführerin richtigerweise gemäß Paragraph 67, Absatz 7, EStG zu versteuern gewesen, d. h. nach den festen Steuersätzen der Absatz eins und 2 ohne Berücksichtigung des Absatz 3,

Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, daß die im Oktober 1960 an den Prokuristen K. gezahlte Abfertigung eine "gesetzliche" sei, die also nicht gemäß § 67 Abs. 3 EStG nach den progressiven Steuersätzen, sondern gemäß § 67 Abs. 4 EStG mit dem auf den laufenden Bezug des betreffenden Lohnzahlungszeitraumes entfallenden Steuersätze zu versteuern gewesen sei. Daß diese Abfertigung eine gesetzliche gewesen sei, begründet die Beschwerdeführerin damit, daß K. am 31. Oktober 1960 auf Grund einer bereits geraume Zeit vorher getroffenen einvernehmlichen Abrede aus den Diensten der Beschwerdeführerin ausgeschieden sei. Demgegenüber weist die belangte Behörde darauf hin, daß das Dienstverhältnis mit K. auch nach diesem Zeitpunkte "fortgesetzt" worden sei und erst am 31. Juli 1961 geendet habe. Maßgebend für die Entscheidung der vorliegenden Streitfrage ist daher, ob das am 31. Juli 1961 beendete Dienstverhältnis des K. zur Beschwerdeführerin noch dasselbe gewesen ist wie dasjenige, das im Oktober 1960 aufrecht war. Unbestritten ist, daß am 29. Oktober 1960 der als Nachfolger des K. ausersehen gewesene Angestellte G. von der Beschwerdeführerin fristlos entlassen wurde und daß die Beschwerdeführerin nun mangels eines vorhandenen geeigneten Nachfolgers des K. weiterhin auf dessen Dienste angewiesen war. Unbestritten ist ferner, daß K. für den anschließenden Monat November 1960 von der Beschwerdeführerin keinen Gehalt bezogen hat. Die belangte Behörde führt nun in der Begründung des angefochtenen Bescheides aus, K. habe sich nach den Behauptungen der Beschwerdeführerin nach Entlassung des eingeschulten Nachfolgers "noch am selben Tage bereit erklärt", sein Dienstverhältnis bis zur Einführung des neuen Nachfolgers fortzusetzen. Eine derartige Äußerung der Beschwerdeführerin läßt sich allerdings den vorgelegten Verwaltungsakten nicht entnehmen und sie steht auch im Widerspruch zu einem Erhebungsberichte des Finanzamtes vom 6. September 1963, demzufolge der Firmeninhaber der Beschwerdeführerin Ende November 1960 (der genaue Tag sei nicht mehr bekannt) seinen früheren Dienstnehmer K. gebeten habe, er möge seinen Dienst bei der Firma im bisherigen Umfange wieder aufnehmen. Der Dienstgeber habe die Wiederaufnahme des Dienstverhältnisses durch K. als eine Gefälligkeit betrachtet, weil K. die Arbeitsaufnahme auch hätte ablehnen können. Dadurch nun, daß die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides auf den genannten Erhebungsbericht nicht eingegangen ist und daß sie sich auf nicht aktenkundige angebliche Äußerungen der Beschwerdeführerin berufen hat, liegt sicherlich ein Verfahrensmangel. Dieser kann jedoch nur dann zu einer Aufhebung des angefochtenen Bescheides führen, wenn bei seiner Vermeidung ein anderes Ergebnis des Verfahrens möglich gewesen wäre. Diese Möglichkeit muß aber der Verwaltungsgerichtshof auf Grund des sonstigen Akteninhaltes verneinen. Denn in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Oktober 1964 - also mehr als ein Jahr nach dem genannten Erhebungsberichte - hat die Beschwerdeführerin ausgeführt, es sei am 29. Oktober 1960 um 10 Uhr 30, als der ausersehene Nachfolger des K. fristlos entlassen wurde, schon festgestanden, daß K. seinen endgültigen Übertritt in den Ruhestand bis zur Einführung des neuen Nachfolgers werde aufschieben müssen, "dies allerdings nur im Sinn einer moralischen Verpflichtung als ein durch mehr als zwei Jahrzehnte in leitender Stellung gestandener Angestellter". Bereits in einem Schriftsatze vom 25. August 1964 hatte aber die Beschwerdeführerin dem Finanzamte bekanntgegeben, K. habe seinen am 29. Oktober 1960 eingebrachten Rentenantrag (an die Pensionsversicherungsanstalt für Angestellte) nicht zurückgezogen und er habe mit Rücksicht auf diesen Umstand am 31. Oktober 1960 in keinem Dienstverhältnisse stehen dürfen, wenn der Rentenantrag aufrecht

erledigt werden sollte. K. sei bereits mehr als drei Jahre vor diesem Zeitpunkte pensionsberechtigt gewesen, "wozu es lediglich des Umstandes bedurfte, daß er kurze Zeit außer Dienst stand". Aus diesem Grunde sei also das Dienstverhältnis mit K. mit 30. Oktober 1960 beendet, nach einer kurzen Unterbrechung aber wieder wegen der fristlosen Entlassung des eingeführten Nachfolgers "fortgesetzt worden". Auch im Schriftsatze vom 2. Oktober 1964 ist davon die Rede, daß es zur Erwirkung der Angestelltenrente nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz nötig sei, daß das Dienstverhältnis gelöst werde, wenngleich nur für kurze Zeit. Der Antritt eines unbezahlten Urlaubes genüge beispielsweise nicht, um die Zuerkennung der Rente zu erwirken. Wenn nun die belangte Behörde im Hinblick auf diese Äußerungen der Beschwerdeführerin und auf die wiederholt von ihr in ihren Schriftsätzen gebrauchte Wendung, daß das Dienstverhältnis mit K. "fortgesetzt" worden sei und mit Rücksicht auf den weiteren unbestrittenen Umstand, daß die Beschwerdeführerin dem K. Zuschüsse zu der Angestelltenpension nicht schon am 30. Oktober 1960 zugesagt und Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen nicht schon in der Schlußbilanz für das Geschäftsjahr 1960/61 (vom 1. Juli 1960 bis 30. Juni 1961, in das ja eine Beendigung des Dienstverhältnisses mit K. am 31. Oktober 1960 gefallen wäre), sondern erst in der Schlußbilanz für das Geschäftsjahr 1961/62 gebildet hatte - so ihre Ausführungen auf S. 13 des angefochtenen Bescheides - nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht schon in den Vorgängen zu Ende Oktober 1960, sondern erst in denen zu Ende Juli 1961 eine steuerliche bedeutsame Auflösung des Dienstverhältnisses des K. erblickt hat, kann ihr nicht entgegengetreten werden. Konnte sie aber so mit Recht verneinen, daß das Dienstverhältnis mit K. am 31. Oktober 1960 in Wahrheit geendet habe, so konnte sie auch die an diesem Tag ausgezahlte Abfertigung mit Recht nicht als eine nach dem Gesetze gebührende im Sinne des § 67 Abs. 4 EStG werten und ihr demnach auch mit Recht die begünstigte Behandlung nach dieser Gesetzesstelle absprechen. Auch eine begünstigte Behandlung nach § 67 Abs. 7 EStG war in diesem Falle nicht möglich, weil es sich eben auch nicht um eine aus Anlaß der Beendigung des Dienstverhältnisses gewährte freiwillige Abfindung handeln konnte. Denn gemäß § 67 Abs. 7 EStG in der für den Beschwerdefall maßgebenden Fassung sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie z. B. freiwillige Abfertigungen, Abfindungen, Todfallsbeiträge und Sterbegelder, die nicht aus öffentlichen Mitteln gezahlt werden) und nicht neben laufenden Bezügen des Arbeitnehmers oder seines Rechtsnachfolgers aus demselben Dienstverhältnisse gewährt werden, mit den festen Steuersätzen der Abs. 1 und 2 zu versteuern; Abs. 3 ist nicht anzuwenden. Somit war die am 30. Oktober 1960 gezahlte Abfertigung nach § 67 Abs. 1 und 3 EStG zu behandeln, d. h. soweit die "Sechstelgrenze" nach dem dritten Absatze dieser Gesetzesstelle überschritten war, war die Abfertigung den progressiven Steuersätzen nach der Lohnsteuertabelle zu unterwerfen. Diese Behandlung ändert jedoch nichts an der Eigenschaft der Abfertigung als eines sonstigen Bezuges und es ist daher abwegig, wenn die Beschwerdeführerin meint, auch diese Abfertigung wäre bei der Ermittlung des "Sechstels" der auf ein Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge zu berücksichtigen, d. h. wie ein laufender Bezug zu behandeln gewesen. Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, daß die im Oktober 1960 an den Prokuristen K. gezahlte Abfertigung eine "gesetzliche" sei, die also nicht gemäß Paragraph 67, Absatz 3, EStG nach den progressiven Steuersätzen, sondern gemäß Paragraph 67, Absatz 4, EStG mit dem auf den laufenden Bezug des betreffenden Lohnzahlungszeitraumes entfallenden Steuersatze zu versteuern gewesen sei. Daß diese Abfertigung eine gesetzliche gewesen sei, begründet die Beschwerdeführerin damit, daß K. am 31. Oktober 1960 auf Grund einer bereits geraume Zeit vorher getroffenen einvernehmlichen Abrede aus den Diensten der Beschwerdeführerin ausgeschieden sei. Demgegenüber weist die belangte Behörde darauf hin, daß das Dienstverhältnis mit K. auch nach diesem Zeitpunkte "fortgesetzt" worden sei und erst am 31. Juli 1961 geendet habe. Maßgebend für die Entscheidung der vorliegenden Streitfrage ist daher, ob das am 31. Juli 1961 beendete Dienstverhältnis des K. zur Beschwerdeführerin noch dasselbe gewesen ist wie dasjenige, das im Oktober 1960 aufrecht war. Unbestritten ist, daß am 29. Oktober 1960 der als Nachfolger des K. ausersehen gewesene Angestellte G. von der Beschwerdeführerin fristlos entlassen wurde und daß die Beschwerdeführerin nun mangels eines vorhandenen geeigneten Nachfolgers des K. weiterhin auf dessen Dienste angewiesen war. Unbestritten ist ferner, daß K. für den anschließenden Monat November 1960 von der Beschwerdeführerin keinen Gehalt bezogen hat. Die belangte Behörde führt nun in der Begründung des angefochtenen Bescheides aus, K. habe sich nach den Behauptungen der Beschwerdeführerin nach Entlassung des eingeschulten Nachfolgers "noch am selben Tage bereit erklärt", sein Dienstverhältnis bis zur Einführung des neuen Nachfolgers fortzusetzen. Eine derartige Äußerung der Beschwerdeführerin läßt sich allerdings den vorgelegten Verwaltungsakten nicht entnehmen und sie steht auch im Widerspruch zu einem Erhebungsberichte des Finanzamtes vom 6. September 1963, demzufolge der Firmeninhaber der Beschwerdeführerin Ende November 1960 (der genaue Tag sei nicht mehr bekannt) seinen früheren Dienstnehmer K. gebeten habe, er möge seinen Dienst

bei der Firma im bisherigen Umfange wieder aufnehmen. Der Dienstgeber habe die Wiederaufnahme des Dienstverhältnisses durch K. als eine Gefälligkeit betrachtet, weil K. die Arbeitsaufnahme auch hätte ablehnen können. Dadurch nun, daß die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides auf den genannten Erhebungsbericht nicht eingegangen ist und daß sie sich auf nicht aktenkundige angebliche Äußerungen der Beschwerdeführerin berufen hat, liegt sicherlich ein Verfahrensmangel. Dieser kann jedoch nur dann zu einer Aufhebung des angefochtenen Bescheides führen, wenn bei seiner Vermeidung ein anderes Ergebnis des Verfahrens möglich gewesen wäre. Diese Möglichkeit muß aber der Verwaltungsgerichtshof auf Grund des sonstigen Akteninhaltes verneinen. Denn in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Oktober 1964 - also mehr als ein Jahr nach dem genannten Erhebungsberichte - hat die Beschwerdeführerin ausgeführt, es sei am 29. Oktober 1960 um 10 Uhr 30, als der ausersehene Nachfolger des K. fristlos entlassen wurde, schon festgestanden, daß K. seinen endgültigen Übertritt in den Ruhestand bis zur Einführung des neuen Nachfolgers werde aufschieben müssen, "dies allerdings nur im Sinn einer moralischen Verpflichtung als ein durch mehr als zwei Jahrzehnte in leitender Stellung gestandener Angestellter". Bereits in einem Schriftsatze vom 25. August 1964 hatte aber die Beschwerdeführerin dem Finanzamte bekanntgegeben, K. habe seinen am 29. Oktober 1960 eingebrachten Rentenantrag (an die Pensionsversicherungsanstalt für Angestellte) nicht zurückgezogen und er habe mit Rücksicht auf diesen Umstand am 31. Oktober 1960 in keinem Dienstverhältnisse stehen dürfen, wenn der Rentenantrag aufrecht erledigt werden sollte. K. sei bereits mehr als drei Jahre vor diesem Zeitpunkte pensionsberechtigt gewesen, "wozu es lediglich des Umstandes bedurfte, daß er kurze Zeit außer Dienst stand". Aus diesem Grunde sei also das Dienstverhältnis mit K. mit 30. Oktober 1960 beendet, nach einer kurzen Unterbrechung aber wieder wegen der fristlosen Entlassung des eingeführten Nachfolgers "fortgesetzt worden". Auch im Schriftsatze vom 2. Oktober 1964 ist davon die Rede, daß es zur Erwirkung der Angestelltenrente nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz nötig sei, daß das Dienstverhältnis gelöst werde, wenngleich nur für kurze Zeit. Der Antritt eines unbezahlten Urlaubes genüge beispielsweise nicht, um die Zuerkennung der Rente zu erwirken. Wenn nun die belangte Behörde im Hinblick auf diese Äußerungen der Beschwerdeführerin und auf die wiederholt von ihr in ihren Schriftsätzen gebrauchte Wendung, daß das Dienstverhältnis mit K. "fortgesetzt" worden sei und mit Rücksicht auf den weiteren unbestrittenen Umstand, daß die Beschwerdeführerin dem K. Zuschüsse zu der Angestelltenpension nicht schon am 30. Oktober 1960 zugesagt und Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen nicht schon in der Schlußbilanz für das Geschäftsjahr 1960/61 (vom 1. Juli 1960 bis 30. Juni 1961, in das ja eine Beendigung des Dienstverhältnisses mit K. am 31. Oktober 1960 gefallen wäre), sondern erst in der Schlußbilanz für das Geschäftsjahr 1961/62 gebildet hatte - so ihre Ausführungen auf S. 13 des angefochtenen Bescheides - nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht schon in den Vorgängen zu Ende Oktober 1960, sondern erst in denen zu Ende Juli 1961 eine steuerliche bedeutsame Auflösung des Dienstverhältnisses des K. erblickt hat, kann ihr nicht entgegengetreten werden. Konnte sie aber so mit Recht verneinen, daß das Dienstverhältnis mit K. am 31. Oktober 1960 in Wahrheit geendet habe, so konnte sie auch die an diesem Tag ausgezahlte Abfertigung mit Recht nicht als eine nach dem Gesetze gebührende im Sinne des Paragraph 67, Absatz 4, EStG werten und ihr demnach auch mit Recht die begünstigte Behandlung nach dieser Gesetzesstelle absprechen. Auch eine begünstigte Behandlung nach Paragraph 67, Absatz 7, EStG war in diesem Falle nicht möglich, weil es sich eben auch nicht um eine aus Anlaß der Beendigung des Dienstverhältnisses gewährte freiwillige Abfindung handeln konnte. Denn gemäß Paragraph 67, Absatz 7, EStG in der für den Beschwerdefall maßgebenden Fassung sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie z. B. freiwillige Abfertigungen, Abfindungen, Todfallsbeiträge und Sterbegelder, die nicht aus öffentlichen Mitteln gezahlt werden) und nicht neben laufenden Bezügen des Arbeitnehmers oder seines Rechtsnachfolgers aus demselben Dienstverhältnisse gewährt werden, mit den festen Steuersätzen der Absatz eins und 2 zu versteuern; Absatz 3, ist nicht anzuwenden. Somit war die am 30. Oktober 1960 gezahlte Abfertigung nach Paragraph 67, Absatz eins und 3 EStG zu behandeln, d. h. soweit die "Sechstelgrenze" nach dem dritten Absatze dieser Gesetzesstelle überschritten war, war die Abfertigung den progressiven Steuersätzen nach der Lohnsteuertabelle zu unterwerfen. Diese Behandlung ändert jedoch nichts an der Eigenschaft der Abfertigung als eines sonstigen Bezuges und es ist daher abwegig, wenn die Beschwerdeführerin meint, auch diese Abfertigung wäre bei der Ermittlung des "Sechstels" der auf ein Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge zu berücksichtigen, d. h. wie ein laufender Bezug zu behandeln gewesen.

Auf § 67 Abs. 7 EStG gründet die Beschwerdeführerin aber auch ihren Antrag auf begünstigte Besteuerung der am 31. Juli 1961 an K. ausgezahlten Urlaubsabfindung von S 9.600,--. Daß es sich hier um einen sonstigen Bezug handelt, der bei der Beendigung des Dienstverhältnisses angefallen ist, ist unbestritten. Die belangte Behörde meint aber,

dieser Bezug sei neben laufenden Bezügen des Arbeitnehmers aus demselben Dienstverhältnisse gezahlt worden und aus diesem Grunde könne die begünstigte Behandlung nach dieser Gesetzesstelle nicht eintreten. Nun ist zwar die Ansicht der belangten Behörde abzulehnen, als ein laufender Bezug, neben dem die Urlaubsentschädigung gewährt wurde, seien die von der Beschwerdeführerin bereits am 31. Juli 1961 zugesagten und einige Monate später dem K. angefallenen Pensionszuschüsse zu werten. Denn, da die Zahlung dieser Zuschüsse erst einige Monate nach Beendigung des Dienstverhältnisses einsetzen sollte und tatsächlich auch eingesetzt hat, kann nicht davon die Rede sein, daß die Urlaubsabfindung neben diesen erst von einem späteren Zeitpunkt an laufenden Bezügen gewährt wurde. Wenn nämlich das Gesetz an der angeführten Stelle von sonstigen Bezügen spricht, die nicht neben laufenden Bezügen gewährt werden, und wenn es dabei die Anwendung des Abs. 3 des § 67 ausschließt, demzufolge unter bestimmten Voraussetzungen (Überschreitung der "Sechstelgrenze") sonstige Bezüge dem laufenden Bezüge desselben Lohnzahlungszeitraumes hinzugerechnet werden, können unter den "laufenden Bezügen" nur solche verstanden werden, die in demselben Lohnzahlungszeitraume wie der "sonstige Bezug" ausgezahlt werden, nicht aber solche, die in einem späteren Lohnzahlungszeitraum ausgezahlt werden. Da nun die Beschwerdeführerin, wie unbestritten ist, bei der Einbehaltung der Lohnsteuer von den Bezügen des K. den Kalendermonat als Lohnzahlungszeitraum behandelt hatte, war die begünstigte Behandlung der Urlaubsabfindung davon abhängig, ob K. in demselben Monat, in dem er die Urlaubsabfindung erhielt, auch noch laufende Bezüge von der Beschwerdeführerin erhalten hatte. Daß dies der Fall war, daß K. nämlich im Juli 1961 noch seinen Gehalt, also einen laufenden Bezug erhalten hat, ist aber unbestritten. Somit war die Urlaubsabfindung des K. - zwar nicht aus den von der belangten Behörde angeführten, aber aus anderen Gründen - nicht, wie die Beschwerdeführerin es begehrt hatte, nach dem 4., sondern, wie die belangte Behörde entschieden hat, nach dem 1. und 3. Absätze des § 67 EStG zu besteuern. Auf Paragraph 67, Absatz 7, EStG gründet die Beschwerdeführerin aber auch ihren Antrag auf begünstigte Besteuerung der am 31. Juli 1961 an K. ausgezahlten Urlaubsabfindung von S 9.600,--. Daß es sich hier um einen sonstigen Bezug handelt, der bei der Beendigung des Dienstverhältnisses angefallen ist, ist unbestritten. Die belangte Behörde meint aber, dieser Bezug sei neben laufenden Bezügen des Arbeitnehmers aus demselben Dienstverhältnisse gezahlt worden und aus diesem Grunde könne die begünstigte Behandlung nach dieser Gesetzesstelle nicht eintreten. Nun ist zwar die Ansicht der belangten Behörde abzulehnen, als ein laufender Bezug, neben dem die Urlaubsentschädigung gewährt wurde, seien die von der Beschwerdeführerin bereits am 31. Juli 1961 zugesagten und einige Monate später dem K. angefallenen Pensionszuschüsse zu werten. Denn, da die Zahlung dieser Zuschüsse erst einige Monate nach Beendigung des Dienstverhältnisses einsetzen sollte und tatsächlich auch eingesetzt hat, kann nicht davon die Rede sein, daß die Urlaubsabfindung neben diesen erst von einem späteren Zeitpunkt an laufenden Bezügen gewährt wurde. Wenn nämlich das Gesetz an der angeführten Stelle von sonstigen Bezügen spricht, die nicht neben laufenden Bezügen gewährt werden, und wenn es dabei die Anwendung des Absatz 3, des Paragraph 67, ausschließt, demzufolge unter bestimmten Voraussetzungen (Überschreitung der "Sechstelgrenze") sonstige Bezüge dem laufenden Bezüge desselben Lohnzahlungszeitraumes hinzugerechnet werden, können unter den "laufenden Bezügen" nur solche verstanden werden, die in demselben Lohnzahlungszeitraume wie der "sonstige Bezug" ausgezahlt werden, nicht aber solche, die in einem späteren Lohnzahlungszeitraum ausgezahlt werden. Da nun die Beschwerdeführerin, wie unbestritten ist, bei der Einbehaltung der Lohnsteuer von den Bezügen des K. den Kalendermonat als Lohnzahlungszeitraum behandelt hatte, war die begünstigte Behandlung der Urlaubsabfindung davon abhängig, ob K. in demselben Monat, in dem er die Urlaubsabfindung erhielt, auch noch laufende Bezüge von der Beschwerdeführerin erhalten hatte. Daß dies der Fall war, daß K. nämlich im Juli 1961 noch seinen Gehalt, also einen laufenden Bezug erhalten hat, ist aber unbestritten. Somit war die Urlaubsabfindung des K. - zwar nicht aus den von der belangten Behörde angeführten, aber aus anderen Gründen - nicht, wie die Beschwerdeführerin es begehrt hatte, nach dem 4., sondern, wie die belangte Behörde entschieden hat, nach dem 1. und 3. Absätze des Paragraph 67, EStG zu besteuern.

War die Feststellung der belangten Behörde, daß das Dienstverhältnis der Beschwerdeführerin zu K. nicht schon am 31. Oktober 1960, sondern am 31. Juli 1961 geendet hat, nach dem Vorgesagten nicht als rechtswidrig zu erachten, dann mußte aber auch die am 31. Juli 1961 gezahlte "freiwillige Abfindung" von S 100.000,-- als eine gesetzliche Abfertigung gewertet werden. Dies hatte zur Folge, daß sie nicht, wie die Beschwerdeführerin meint, nach § 67 Abs. 7, sondern nach § 67 Abs. 4 EStG zu versteuern war. War die Feststellung der belangten Behörde, daß das Dienstverhältnis der Beschwerdeführerin zu K. nicht schon am 31. Oktober 1960, sondern am 31. Juli 1961 geendet hat, nach dem Vorgesagten nicht als rechtswidrig zu erachten, dann mußte aber auch die am 31. Juli 1961 gezahlte

"freiwillige Abfindung" von S 100.000,-- als eine gesetzliche Abfertigung gewertet werden. Dies hatte zur Folge, daß sie nicht, wie die Beschwerdeführerin meint, nach Paragraph 67, Absatz 7,, sondern nach Paragraph 67, Absatz 4, EStG zu versteuern war.

Die Beschwerde erweist sich somit im vollen Umfang als unbegründet und war demgemäß abzuweisen. Der obsiegenden belangten Behörde konnte der von ihr in der Gegenschrift beantragte Ersatz des Vorlageaufwandes und des Schriftsatzaufwandes nicht zugesprochen werden, weil die Vorschriften des Verwaltungsgerichtshofgesetzes über den Aufwandsatz gemäß Art. II Abs. 2 und III Abs. 2 der Verwaltungsgerichtshofgesetz-Novelle, BGBl. Nr. 216/1964, erst auf Beschwerdefälle anzuwenden sind, die nach dem 31. Dezember 1964 beim Verwaltungsgerichtshof anhängig gemacht worden sind. Für früher überreichte Beschwerden gilt noch § 47 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1952 in seiner ursprünglichen Fassung. Die Beschwerde erweist sich somit im vollen Umfang als unbegründet und war demgemäß abzuweisen. Der obsiegenden belangten Behörde konnte der von ihr in der Gegenschrift beantragte Ersatz des Vorlageaufwandes und des Schriftsatzaufwandes nicht zugesprochen werden, weil die Vorschriften des Verwaltungsgerichtshofgesetzes über den Aufwandsatz gemäß Artikel römisch zwei, Absatz 2 und römisch drei Absatz 2, der Verwaltungsgerichtshofgesetz-Novelle, Bundesgesetzblatt Nr. 216 aus 1964,, erst auf Beschwerdefälle anzuwenden sind, die nach dem 31. Dezember 1964 beim Verwaltungsgerichtshof anhängig gemacht worden sind. Für früher überreichte Beschwerden gilt noch Paragraph 47, des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1952 in seiner ursprünglichen Fassung.

Wien, am 22. Dezember 1966

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1966:1964002328.X00

Im RIS seit

31.10.2001

Zuletzt aktualisiert am

09.10.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at