

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache der Bf., AdresseBf, vertreten durch Stb, AdresseStb gegen die Bescheide des FA vom 29.11.2011 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 und 2009 und vom 28.11.2011 betreffend Haftung (KESt 2008) zu Recht erkannt:

Hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 und 2009 wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Soweit der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2008 angefochten wurde, wird der Beschwerde stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1. Außenprüfung gemäß § 150 BAO:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, fand im Jahr 2011 eine Außenprüfung statt, im Zuge derer in Tz. 1 und Tz. 2 des Prüfberichtes folgende Feststellungen getroffen wurden:

„Tz. 1 Abfertigungsaufwand-VA

Sachverhalt: Nach Übernahme der Gesellschaftsanteile des im Jahre 2008 verstorbenen Vaters X wurden die Anteile von den Erben Sohn1+Sohn2 von jeweils 25% auf jeweils 40% aufgestockt. Aus diesem Grund wurden durch die GmbH Zahlungen in Höhe von € 167.630,90 geleistet und gemäß § 67 EStG begünstigt besteuert.

Vorhalt der Bp:

Durch das Ansteigen des Beteiligungsausmaßes auf über 25% wird zwar das lohnsteuerliche Dienstverhältnis nicht aber das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis beendet. Eine steuerbegünstigte Auszahlung der gesetzlichen Abfertigung nach AngG steht jedoch erst bei Beendigung des arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses zu; das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis wird erst ab einem Beteiligungsausmaß von 50% oder durch Vorliegen einer Sperrminorität beendet. Aus den vorliegenden Urkunden des Firmenbuches ist weder die erforderliche Beteiligungshöhe, noch das Vorliegen einer Sperrminorität abzuleiten.

Nach Vorhalt oben angeführter Rechtsansicht teilt das geprüfte Unternehmen mit, dass aufgrund eines Syndikatsvertrages vom 19.12.2008 das Beteiligungsausmaß von beiden Gesellschaftern zusammen bei 90% liegt und hiermit das für die begünstigte Besteuerung erforderliche Beteiligungsausmaß von 50% überschritten worden ist.

Ansicht der Bp:

Der vom geprüften Unternehmen vorgelegte Syndikatsvertrag ändert nichts an der Rechtsansicht der Bp, da Stimmbindungsverträge rein schuldrechtliche Vereinbarungen sind, die nicht Bestandteil des gesellschaftsrechtlichen Rechtsverhältnisses werden. Durch eine Stimmbindungsvereinbarung wird idR eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gegründet. Stimmbindungsverträge binden, da sie nicht zum Bestandteil der (formgerechten, publiquen und vom Firmenbuchrichter geprüften) Satzung gemacht worden sind, nur die Beteiligten, nicht die Gesellschaft und können daher nicht wie im gegenständlichen Fall ein für die begünstigten Besteuerung der Abfertigungszahlungen erforderliches Beteiligungsausmaß des einzelnen Gesellschafters begründen.

Eine nach § 67 EStG begünstigte Besteuerung der erfolgten Zahlung ist daher zu versagen. Da sich an Art und Inhalt des Beschäftigungsverhältnisses der Gesellschafter nichts geändert hat, ist eine Zahlung in dieser Höhe als Ausfluß aus dem Dienstverhältnis als fremdunüblich zu betrachten und somit als verdeckte Ausschüttung zu werten.

2008

€

Zurechnung lt. Bp (Sohn1)

55.905,62

<i>Zurechnung lt. Bp (Sohn2)</i>	<i>111.725,28</i>
------------------------------------	-------------------

<i>Erfolgsänderung lt. Bp</i>	<i>167.630,90</i>
-------------------------------	-------------------

Steuerliche Auswirkungen

<i>Zeitraum</i>	<i>2008</i>
	<i>Euro</i>

Körperschaftsteuer:

<i>[777] Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	<i>167.630,90</i>
---	-------------------

Tz. 2 Kapitalertragsteuer

Die in Tz 1 angeführte Erfolgsänderung stellt eine verdeckte Ausschüttung dar. Die darauf entfallende KESt wird von den Gesellschaftern getragen.

	<i>2008</i>
	<i>€</i>
<i>Verdeckte Ausschüttung Sohn1</i>	<i>55.905,62</i>
<i>KESt</i>	<i>13.976,41</i>

Verdeckte Ausschüttung Sohn2

111.725,28

KES

27.931,32“

2. Bescheide vom 28. und 29. November 2011:

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und rechnete den Abfertigungsaufwand iHv 167.630,90 € dem erklärten Verlust von -105.532,60 € hinzu, sodass sich für das Jahr 2008 ein Gesamtbetrag der Einkünfte iHv 62.098,30 € ergab. Für das Folgejahr 2009 wurde der Verlustabzug entsprechend angepasst.

Die für das Jahr 2008 durchgeführten Erfolgsänderungen wurden als verdeckte Ausschüttungen behandelt, wobei davon ausgegangen wurde, dass die darauf entfallende KES von den Gesellschaftern getragen werde.

3. Beschwerde vom 22. Dezember 2011:

In der gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 und 2009 sowie Haftung gem. § 95 EStG (KES 2008) eingebrachten Beschwerde brachte der steuerliche Vertreter der Bf. unter Hinweis auf die Bestimmungen des Syndikatsvertrag vom 19.12.2008 im Wesentlichen vor, dass das Stimmrecht in der Generalversammlung nach Maßgabe der Bestimmungen des Vertrages einheitlich auszuüben sei und über die syndizierten Geschäftsanteile nur nach den Bestimmungen des Vertrages verfügt werden könne. Vor Stimmabgabe müsse eine Einigung über die Ausübung des Stimmverhaltens erzielt werden und hätten zu diesem Zweck die Vertragsparteien eine an keine Formalität gebundene Vorabstimmung durchzuführen. Könne auch im Wege einer persönlichen Besprechung keine Übereinstimmung erzielt werden, so sei das Stimmrecht in der Generalversammlung in einer Weise auszuüben, die den Status quo erhalte und der Präambel entspreche.

Beide Gesellschafter seien derzeit handelsrechtliche Geschäftsführer mit Einzelzeichnungsberechtigung, sie könnten infolge der Syndikatsvereinbarung ohne eigene Mitwirkung nicht rechtswirksam von ihrer Position abberufen werden. Durch den Stimmrechtsbindungsvertrag werde jedweder anderer Beschluss verhindert, d.h. der Syndikatsvertrag entspreche einer Sperrminorität. Das Stimmverhalten der beiden Gesellschafter sei vorab abzustimmen und somit würden sie gemeinsam über 90% der Stimm- und Herrschaftsrechte des Unternehmens verfügen. Somit liege insgesamt eine Beteiligung

von mehr als 50%, bzw. gemeinsam ein Sperrminoritätsblock aus der Stimmrechtsausübung des § 3 vor.

Der von der Betriebsprüfung vertretenen Auffassung hielt die Bf. unter Hinweis auf die Ausführungen zum Syndikatsvertrag in Kalss/Nowotny/Schauer, Handbuch zum Österreichischen Gesellschaftsrecht, 2008, GmbH TZ 4/130ff) entgegen, dass ihres Erachtens das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis durch Eingehen des Syndikatsvertrages beendet worden sei. Die Vorfrage zum gesetzlichen Abfertigungsanspruch betreffe – wie auch das Finanzamt ausführe – nur das Arbeitsrecht.

Aufgrund der bisherigen Judikatur habe der VwGH stets bei GmbH-Geschäftsführern ihre Dienstnehmereigenschaft dann verneint, falls sie über einen solchen Anteil an den Stammeinlagen verfügen, dass er kraft Gesetzes oder Gesellschaftsvertrages die Erteilung von Weisungen durch die Generalversammlung in den für die persönliche Abhängigkeit maßgebenden Belangen verhindern könne (Sperrminorität).

Egger schreibe in RdW, 1991, Heft 2 vom 01.02.1991, Seite 49: „Verfügt der Gesellschafter über weniger als die Hälfte des Stammkapitals, kommt es auf die tatsächlichen Umstände an, um beurteilen zu können, ob ein beherrschender Einfluss dieses Gesellschaftergeschäftsführers angenommen werden kann“.

Persönliche Abhängigkeit sei auszuschließen, wenn der geschäftsführende Gesellschafter kraft Gesellschaftsvertrages trotz Minderheitsbeteiligung eine Beschlussfassung der Generalversammlung, soweit sie die Ausübung der ihnen gemäß § 20 Ab. 1 GmbHG zustehenden Weisungsrechte gegenüber dem Geschäftsführer in den für die persönliche Abhängigkeit maßgebenden Belangen betreffe, verhindern könne (zB Sperrminorität an Stimmen bei mehrheitlicher Beschlussfassung).

Im zitierten Artikel werde aber weiters ausgeführt: „Nimmt der Gesellschafter im Einzelfall faktisch mehr Rechte in Anspruch als ihm aufgrund des Gesellschaftsvertrages und des Geschäftsführervertrages zustehen, prüft der VwGH die tatsächlichen Verhältnisse insoweit, als sie einen Schluss auf in Wahrheit andere als die offengelegten Rechtsbeziehungen zulassen (die getroffenen Vereinbarungen zwischen Gesellschafter und Geschäftsführer sind nur Scheinvereinbarungen, welche die wahren Rechtsbeziehungen verschleiern), ferner prüfte er die rechtlichen Beherrschungsverhältnisse, sowie das Verhältnis von tatsächlichen und rechtlichen Beherrschungsverhältnissen“ (VwGH vom 11.10.1984, 82/08/0116).

Im konkreten Fall sei sehr wohl auf den Syndikatsvertrag Bedacht zu nehmen, da dieser den beiden Gesellschaftern faktisch mehr Rechte übertrage. Diese Rechte seien tatsächlich so gelebt worden, sodass sie gemeinsam als Geschäftsführer abgestimmt agieren und sie niemand von diesem Verhalten abbringen bzw. ihnen Weisungen erteilen könne. Sie würden

im Außenverhältnis in Hinblick auf den von ihnen unterfertigten Syndikatsvertrag immer gemeinsam auftreten.

Daraus resultiere, dass sie insgesamt über 90% der Stimmrechte verfügen und ihnen niemand insbesondere in Hinblick auf § 1 und § 3 des Syndikatsvertrages, bei der Ausübung sowohl ihrer Gesellschafter- als auch Geschäftsführerfunktion, Weisungen erteilen könne. Im Übrigen werde im Artikel ausgeführt, dass im Falle der treuhänderischen Innehabung eines Geschäftsanteiles (ein geschäftsführender Minderheitsgesellschafter verfüge aufgrund eines Treuhandvertrages über die Mehrheit oder gar Gesamtheit der Gesellschaftsanteile) bei der Prüfung der Versicherungspflicht eines geschäftsführenden Gesellschafters auf die wahren Verhältnisse, welche die wirtschaftliche Situation bei Erwerb der Gesellschaftsanteile an der GmbH und der Ausübung der damit verbundenen Befugnisse widerspiegeln, dh auf das Innenverhältnis zwischen Treuhänder und Treugeber durchzugreifen, mit Hinweis auf BMAS 29.11.1988, svslg 32.417 abzustellen sei.

Die Finanzverwaltung habe insoweit die Rechtslage verkannt, als sie davon ausgegangen sei, dass ausschließlich dann das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis beendet sei, wenn die Anteile am Stammkapital einer Person mindestens 50% betragen oder eine Sperrminorität mit den Anteilen im Gesellschaftsvertrag verankert sei. Dieser Schluss sei insoweit falsch, als nicht nur diese beiden Punkte das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis unter allen Umständen verhindern: In der Judikatur werde die einhellige Meinung vertreten, dass bei Vorliegen dieser beiden Punkte auf gar keinen Fall ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis vorliegen dürfe, aber weitere Punkte zu prüfen seien. Sollte allerdings, wie im konkreten Fall, die Syndikatsvereinbarung vorliegen, dann sei zu prüfen, ob der Gesellschafter im Einzelfall faktisch mehr Rechte in Anspruch nehmen könne, als ihm aufgrund des vorgelegten Gesellschafts- oder Geschäftsführervertrages zustehen. Laut Rechtsprechung des VwGH müssten die tatsächlichen Verhältnisse geprüft werden, um daraus abzuleiten, ob in Wahrheit nicht andere als die offengelegten Rechtsbeziehungen vorliegen, dh die faktischen und tatsächlichen rechtlichen Beherrschungsverhältnisse andere seien. Im konkreten Fall hätten beide Geschäftsführer durch ihren vorliegenden Syndikatsvertrag ihre insgesamt 90% der Stammanteile so miteinander verbunden, dass ihnen niemand Weisung erteilen und sie niemand aus ihrer Funktion abberufen könne.

In die gleiche Richtung sei auch der Artikel von Dusak, RdW 1987, 21 zu interpretieren, wo in „Der GmbH-Geschäftsführer im Sozialversicherungsrecht“ ausgeführt werde, dass der VwGH weiters darauf abstelle, ob die faktische Durchführung der vertraglichen Vereinbarung bloß einen Scheinvertrag darstelle und tatsächlich ein die Dienstnehmereigenschaft des Geschäftsführers ausschließender beherrschender Einfluss auf die Gesellschaft vorliege (VwGH 19.1.1984, 81/08/0152 u. 81/08/0165, VwGH 27.10.1983, Zl. 81/08/0001, 0002). Dh die wahren, zunächst nicht offengelegten rechtlichen Verhältnisse, wie der Syndikatsvertrag,

der erst im Zuge des Vorhalteverfahrens offengelegt worden sei, sei beim Ausscheiden aus dem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis zu berücksichtigen.

In Anbetracht der zitierten Literatur und Judikatur werde beantragt, die Auszahlung der Abfertigungen infolge Beendigung des arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses iHv € 167.630,90 zum begünstigten Steuersatz von 6% sowie die zugehörigen Betriebsausgaben anzuerkennen.

Überdies sei darauf hingewiesen, dass das Finanzamt im Körperschaftsteuerbescheid 2008 insgesamt selbst bei seiner Maßnahme irrtümlich vorgegangen sei, da es die Auflösung der Abfertigungsrückstellung 2008 für die ausbezahlten gesetzlichen Abfertigungen iHv € 31.369,89 (Sohn2) und iHv € 18.630,68 (Sohn1), somit insgesamt € 50.000,57 nicht wieder abgabenwirksam als Rückstellungen eingesetzt und korrigiert habe, sondern die Auflösungen, die in der Bilanz durchgeführt worden waren, als Korrektur zur ausbezahlten Abfertigung belassen habe. Dadurch sei das körperschaftsteuerliche Ergebnis um € 50.000,57 zu hoch.

4. Beschwerdeergänzungen – Schreiben der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse vom 17. Jänner 2012

Mit Schreiben vom 4. Jänner 2012 wurde vom steuerlichen Vertreter unter Vorlage des Firmenbuchauszuges, des GmbH-Vertrages und des Syndikatsvertrages eine Anfrage an die Rechtsabteilung der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse gerichtet, ob bezüglich der beiden Gesellschafter ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis vorliege oder ob dieses am 24.12.2008 als beendet anzusehen sei.

Mit an die steuerliche Vertretung gerichtetem E-Mail vom 17. Jänner 2012 nahm die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse (Versicherungsabteilung) wie folgt Stellung:

„...“

Alle einkommensteuerpflichtigen geschäftsführenden Gesellschafter von Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligung über 25% sind im Regelfall nach den Bestimmungen des GSVG versicherungspflichtig und daher weder Arbeitnehmer noch Dienstnehmer im Sinne des ASVG. Es ist allerdings andererseits durchaus denkbar, dass bei einem geschäftsführenden Gesellschafter mit einem Geschäftsanteil von über 25% im konkreten Fall Dienstnehmereigenschaft festgestellt (persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt) wird. In einem solchen Fall ist entgegen der sonstigen Regel, dass solche Personen grundsätzlich nach dem GSVG zuzuordnen sind, Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 2 ASVG (Dienstnehmer) gegeben.

Aus den vorliegenden Unterlagen lässt sich schließen, dass in diesem Fall keine Dienstnehmereigenschaft gegeben ist. Maßgebend für die Beurteilung der Pflichtversicherung sind die Beteiligungsverhältnisse sowie die Möglichkeit der Einflussnahmen. Wie Sie auf Seite 2 Ihres Schreibens erwähnen liege ein „Sperrminoritätsblock aus der Stimmrechtsausübung des § 3 (des Syndikatsvertrages)“ vor. Dem ist zu folgen. Unserer Ansicht nach, ist es für Sohn1 möglich, jeden Gesellschafterbeschluss zu verhindern, da – zumindest im Innenverhältnis – die Stimmrechte nur gleichlautend ausgeübt werden dürfen. Wird der Syndikatsvertrag also in dieser Weise gelebt, geht die Einflussnahme in der Gesellschaft so weit, dass eine Bindung an Weisungen – wie sie für das Annehmen eines Dienstverhältnisses erforderlich ist – auszuschließen ist.

Die Pflichtversicherung nach dem ASVG endet daher mit der Änderung der Beteiligungsverhältnisse. Der entsprechende Antrag ist am 24.12.2008 beim Firmenbuchgericht eingelangt. Es ist daher davon auszugehen, dass das sozialversicherungsrechtliche Dienstverhältnis auch mit diesem Zeitpunkt endet...

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Folgender Sachverhalt wurde der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Am Stammkapital der Bf. waren im Jahr 2008 folgende Personen beteiligt:

X	geb. 1944	40%
Y	geb. 1945	10%
Sohn1	geb. 1967	25%
Sohn2	geb. 1968	25%

Nach dem Tode des X am X.X. 2008 wurden die Anteile der beiden Söhne im Erbwege von jeweils 25% auf jeweils 45% erhöht, der Anteil von Y (Ehefrau des Erblassers) blieb unverändert.

Im Zuge der Außenprüfung wurde ein, zwischen den beiden erbl. Söhnen abgeschlossener, mit 19. Dezember 2008 datierter Syndikatsvertrag vorgelegt. Die beschwerderelevanten Bestimmungen der §§ 1 bis 3 haben folgenden Wortlaut:

"§ 1 Präambel

...

Als Syndikatszweck werden die Syndikatsparteien unter primärer Beachtung der Interessen des Unternehmens ihre Verwaltungs- und Herrschaftsrechte an der [Bf.], insbesondere das Stimmrecht in der Generalversammlung derselben nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Vertrages einheitlich ausüben und über die syndizierten Geschäftsanteile nur nach den Bestimmungen dieses Vertrages verfügen.

§ 2 Beginn / Dauer

1. *Dieser Syndikatsvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen...*
2. *...*
3. *Der Syndikatsvertrag ist unkündbar. Die Parteien können die Auflösung des Syndikatsvertrages nur einvernehmlich beschließen.....*

§ 3 Stimmrechtsausübung

1. *Die Syndikatsparteien haben in der Generalversammlung der [Bf.] oder bei einer im Wege eines Umlaufbeschlusses durchgeführten Abstimmung vor Stimmabgabe eine Einigung über die Ausübung des Stimmverhaltens zu erzielen.*
2. *Zu diesem Zweck haben die Syndikatsparteien eine Vorabstimmung durchzuführen. Diese Vorabstimmung ist an keine Formalitäten gebunden. Das Ergebnis der Vorabstimmung ist jedoch schriftlich festzuhalten und von beiden Parteien zu unterzeichnen. Bei dieser Vorabstimmung steht den Syndikatsparteien das Stimmrecht entsprechend ihrem Anteil am Stammkapital der [Bf.] zu.*
3. *Kann im Weg der Vorabstimmung kein eindeutiges Ergebnis erzielt werden, haben sich die Parteien spätestens zwei Tage vor dem ins Auge gefasst Termin für die Generalversammlung der [Bf.] bzw. vor Abgaben ihres Stimmrechts zu einer persönlichen Besprechung über die Ausübung des Stimmverhaltens zu treffen. Kann im Rahmen einer solchen persönlichen Besprechung keine Übereinstimmung erzielt werden, ist das Stimmrecht in der Generalversammlung der [Bf.] in einer Weise auszuüben, die den Status quo erhält und der Präambel entspricht.*

...."

Die Prüferin ist vom Fortbestand der arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisse der beiden Geschäftsführer ausgegangen und hat die auf den jeweiligen Lohnzetteln ausgewiesenen Abfertigungsbeträge (insgesamt 167.630,90 €) als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt und dem erklärten Verlust (105.532,60 €) hinzugerechnet. Weiters wurde die Bf. bescheidmäßig für die KEST 2008 zur Haftung herangezogen.

Aus einer Aufstellung im Arbeitsbogen der Bp (AS 70) ist zu ersehen, dass betreffend die in den Lohnzetteln für 2008 ausgewiesenen Abfertigungszahlungen erst ab Februar 2009 Ratenzahlungen an die beiden Gesellschafter geleistet wurden. Diese Feststellung wurde dem Finanzamt vom BFG vorgehalten und ist von diesem zur Kenntnis genommen worden.

Im gegenständlichen Fall ist zunächst zu untersuchen, ob durch die im Erbwege erfolgte Erhöhung des Beteiligungsausmaßes von jeweils 25% auf jeweils 45% für die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer sowie den Abschluss eines Stimmbindungsvertrages aus arbeitsrechtlicher Sicht von der Beendigung der Dienstverhältnisse im Jahr 2008 und dem Entstehen eines Abfertigungsanspruches im Sinne des § 23 Angestelltengesetz auszugehen ist.

§ 23 Angestelltengesetz (AngG) trägt die Überschrift „Abfertigung“ und hat folgenden Wortlaut:

"(1) Hat das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert, so gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung. Diese beträgt das Zweifache des dem Angestellten für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Entgeltes und erhöht sich nach fünf Dienstjahren auf das Dreifache, nach zehn Dienstjahren auf das Vierfache, nach fünfzehn Dienstjahren auf das Sechsfache, nach zwanzig Dienstjahren auf das Neunfache und nach fünfundzwanzig Dienstjahren auf das Zwölfwache des monatlichen Entgeltes. 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 § 7b Abs. 1 Väter-Karenzgesetz (VKG), BGBl. Nr. 651/1989, § 15e Abs. 1 Mutterschutzgesetz 1989, BGBl. Nr. 221 (MSchG), oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften nicht zu berücksichtigen.

(2) Im Falle der Auflösung eines Unternehmens entfällt die Verpflichtung zur Gewährung einer Abfertigung ganz oder teilweise dann, wenn sich die persönliche Wirtschaftslage des

Dienstgebers derart verschlechtert hat, daß ihm die Erfüllung dieser Verpflichtung zum Teil oder zur Gänze billigerweise nicht zugemutet werden kann.

(3) Wird ein Unternehmen an einen anderen übertragen, so besteht ein Anspruch auf Abfertigung nicht, wenn der Angestellte die Fortsetzung des Dienstverhältnisses ablehnt, obwohl ihm der Erwerber die Fortsetzung des Dienstverhältnisses unter den bisherigen Bedingungen angeboten und sich verpflichtet hat, die bei seinem Vorgänger geleistete Dienstzeit als bei ihm selbst verbracht zu betrachten.

(4) Die Abfertigung wird, soweit sie den Betrag des Dreifachen des Monatsentgeltes nicht übersteigt, mit der Auflösung des Dienstverhältnisses fällig; der Rest kann vom vierten Monat an in monatlichen im voraus zahlbaren Teilbeträgen abgestattet werden.

(5) Beträge, die der Dienstnehmer auf Grund einer öffentlich-rechtlichen Versicherung bezieht, dürfen in die Abfertigung nur insoweit eingerechnet werden, als sie die gesetzlichen Mindestleistungen übersteigen.

(6) Wird das Dienstverhältnis durch den Tod des Angestellten aufgelöst, so beträgt die Abfertigung nur die Hälfte des im Abs. 1 bezeichneten Betrages und gebührt nur den gesetzlichen Erben, zu deren Erhaltung der Erblasser gesetzlich verpflichtet war.

(7) Der Anspruch auf Abfertigung besteht, vorbehaltlich des § 23a, nicht, wenn der Angestellte kündigt, wenn er ohne wichtigen Grund vorzeitig austritt oder wenn ihn ein Verschulden an der vorzeitigen Entlassung trifft.

(8) Wird das Dienstverhältnis während einer Teilzeitbeschäftigung nach MSchG oder VKG infolge Kündigung durch den Arbeitgeber, unverschuldete Entlassung, begründeten Austritt oder einvernehmlich beendet, so ist bei Ermittlung des Entgelts (Abs. 1) die frühere Normalarbeitszeit des Angestellten zugrunde zu legen."

Die Anwendung des Arbeitsrechts – und damit auch die Anwendung des § 23 AngG – ist im Falle eines Gesellschafter-Geschäftsführers davon abhängig, ob dieser als Dienstnehmer der GmbH zu qualifizieren ist. Dienstnehmer ist demnach eine Person, die in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt wird. Die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit müssen gegenüber den Merkmalen selbständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit überwiegen. Dies ist dann nicht anzunehmen, wenn der Geschäftsführer Mehrheitsgesellschafter ist oder wegen seiner Beteiligung imstande ist, Gesellschafterbeschlüsse zu verhindern.

Unabdingbare Voraussetzung für ein Dienstverhältnis iSd Arbeitsrechtes ist die Weisungsunterworfenheit. Für die persönliche Abhängigkeit eines geschäftsführenden Gesellschafters einer GesmbH von ihr ist das Ausmaß seiner Beteiligung an der Gesellschaft

mitbestimmend. Sie ist dann auszuschließen, wenn der geschäftsführende Gesellschafter kraft seiner Beteiligung an der Gesellschaft die Beschlussfassung der in der Generalversammlung organisierten Gesellschafter, soweit sie die Ausübung der ihnen gemäß § 20 Abs. 1 GmbHG zustehenden Weisungsrechte gegenüber dem Geschäftsführer in den für die persönliche Abhängigkeit maßgebenden Belangen betrifft, bestimmen oder zumindest verhindern kann. Ist dies nicht der Fall, so schließt seine gesellschaftsrechtliche Stellung allein das Bestehen eines Beschäftigungsverhältnisses im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG zur GesmbH nicht aus (VwGH 25. 2. 1988, 87/08/0109).

Einem Geschäftsführer einer GmbH steht nach § 23 AngG dann eine Abfertigungsanspruch zu, wenn er weitere Anteile der GmbH erwirbt, sodass er insgesamt über mindestens 50% oder über eine Sperrminorität verfügt. Er verliert dadurch die arbeitsrechtliche Arbeitnehmer-Eigenschaft (Jakom/Lenneis, EStG 2015, § 67 Rz 11).

Der arbeitsrechtliche Abfertigungsanspruch entsteht demnach erst bei Ende des arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses, daher nicht schon bei Überschreiten der 25%-Beteiligungsgrenze, sondern erst ab 50% oder Vorliegen einer Sperrminorität. Die Auszahlung der gesetzlichen Abfertigung nach dem AngG steht somit erst bei Beendigung des arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses zu.

Die Beschwerdeeinwendungen gehen im vorliegenden Verfahren davon aus, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer insgesamt über 90% der Stimmrechte verfügen und ihnen insbesondere durch den Abschluss des Syndikatsvertrages vom 19.12.2008 keine Weisungen erteilt werden können.

Mit diesem Vorbringen übersieht die Bf. einerseits, dass ein Zusammenrechnen der Stimmrechte beider Gesellschafter für die Beurteilung der persönlichen Abhängigkeit des einzelnen Gesellschafters nicht erfolgen kann und gesetzlich auch keine Deckung findet. Andererseits vermag der Abschluss eines Stimmbindungsvertrages allein aus schuldrechtlicher, nicht aber auch aus gesellschaftsrechtlicher Sicht Wirkung zu entfalten. Mit anderen Worten, auch wenn einer der beiden Gesellschafter – entgegen der Stimmbindungsvereinbarung – gemeinsam mit der Minderheitsgesellschafterin in der Generalversammlung einen Mehrheitsbeschluss fassen sollte, ist die auch vereinbarungswidrig abgegebene Stimme wirksam und kommt eine Beschlussanfechtung nach § 41 GmbHG nicht in Betracht.

Auch der VwGH verneint in seinem zu § 4 Abs. 2 ASVG ergangenen Erkenntnis vom 11.2.1997, 96/08/0009, dass durch eine Stimmbindung eine der Sperrminorität vergleichbare Einflussnahme auf die Gestion der Gesellschaft verschafft werden kann und begründet dies wie folgt:

„....Dies ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes schon deshalb zu verneinen, weil Gesellschaft und Syndikat zwei gesonderte Rechtsbereiche bilden (Kastner, Syndikatsverträge, 1). Stimmabgaben, welche die Syndikatsbindung verletzen, sind gleichwohl im gesellschaftsrechtlichen Bereich (hier: der GesmbH) wirksam; solche Beschlüsse der Gesellschaft können nicht bekämpft werden (so die herrschende Auffassung; vgl. Koppensteiner, GmbH-Gesetz Kommentar (1994), § 39 Rz 21 mwH, Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht, 2. Auflage, 510; Wünsch, Komm z. GmbHG (1993), § 15 Rz 43, Zöllner in Baumbach-Hueck, GmbH-Gesetz, 15. Auflage, § 47 Rz 79; Scholz/Karsten Schmidt, § 47 Rz 50, und die Rechtsprechung des OGH; 6 Ob 9/93 vom 28. April 1993, 4 Ob 588/95 vom 5. Dezember 1995). Der Zweitbeschwerdeführer könnte daher aufgrund eines solchen Stimmbindungsvertrages weder die Erteilung einer Weisung, noch - in weiterer Folge - seine wirksame Abberufung als Geschäftsführer und die Bestellung eines anderen Geschäftsführers durch die Mehrheitsgesellschafterin verhindern. Dies übersehen die Beschwerdeführer, wenn sie zwar einräumen, daß bei Zuwiderhandeln gegen eine Stimmbindungsvereinbarung ein im Sinne des Gesellschaftsvertrages dennoch gültiger Beschluß zustande komme, allerdings dennoch meinen, daß dieser "syndikatsintern wegen Verletzung der ... Treuepflicht mit Anfechtungsklage bekämpfbar" wäre. Von "syndikatsintern" kann nämlich konsequenterweise nur gesprochen werden, wenn es sich um einen die Gesellschaft nicht berührenden Anspruch des aus dem Syndikat Berechtigten gegenüber dem aus dem Syndikat Verpflichteten handelt, wohingegen mit der Anfechtungsklage ein Anspruch eines Gesellschafters gegen die Gesellschaft geltend gemacht wird (Reich-Rohrwig, GesmbH-Recht 396 mit weiteren Hinweisen)....“

Unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen ist daher davon auszugehen, dass der vorliegende Syndikatsvertrag somit nicht Bestandteil des gesellschaftsrechtlichen Rechtsverhältnisses ist und daher nur zwischen den Vertragsparteien wirksam wird. Auch eine vertragswidrig abgegebene Stimme entfaltet aus gesellschaftsrechtlicher Sicht Rechtswirkung und macht lediglich den betroffenen Gesellschafter schadenersatzpflichtig. Der Verstoß gegen eine Stimmbindung macht den Beschluss allerdings nicht anfechtbar (Straube, GmbHG, § 34 Rz 31).

Daraus folgt, dass bei einer Beteiligung unter 50% und keiner Sperrminorität das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis auch dann nicht erlischt, wenn die beiden Gesellschafter gemeinsam 90% der Stimmrechte innehaben und darüberhinaus einen Stimmrechtsbindungsvertrag abgeschlossen haben. Auch darf nicht übersehen werden, dass die Einräumung einer Sperrminorität eine Änderung der Beschlusserfordernisse des Gesellschaftsvertrages darstellt und einer notariellen Beurkundung bedarf, es sich beim Syndikatsvertrag hingegen – wie bereits die Betriebsprüfung zutreffend festgestellt hat – um eine rein schuldrechtliche Vereinbarung handelt.

Nach Ansicht des BFG gehen daher die Ausführungen der Bf. und die darauf basierende Auskunft der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse schon allein deshalb ins Leere, weil sie - entgegen der vom VwGH im vorzitierten Erkenntnis dargelegten Auffassung - nicht zwischen den beiden Rechtsbereichen Gesellschaft und Syndikat differenzieren. Ebenso wenig vermögen die von der Bf. ins Treffen geführte Judikatur und Literatur die von ihr vertretene Rechtsauffassung zu bestätigen.

Das BFG schließt sich daher der vom Finanzamt vertretenen Auffassung an, wonach es im gegenständlichen Fall aus vorstehenden Erwägungen zu keiner Beendigung der arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisse gekommen ist und folglich Abfertigungsansprüche der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer im Jahr 2008 nicht entstanden sind. Dies hat zur Konsequenz, dass bei Anstellen eines Fremdvergleiches davon auszugehen ist, dass die Bf. bei Nichtvorliegen eines Abfertigungsanspruches keine Abfertigungen an gesellschaftsfremde Personen ausbezahlt hätte.

Aber auch dem weiteren Beschwerdeeinwand, wonach es das Finanzamt verabsäumt habe, 50.000,57 € wieder abgabenwirksam als Rückstellung einzusetzen, kann nicht gefolgt werden. Als Wert der verdeckten Ausschüttung ist die Vermögensminderung anzusetzen, die die Gesellschaft causa societatis hinnehmen musste. Die Bf. hat in der Bilanz für das Jahr 2008 einen Abfertigungsaufwand von insgesamt 237.453,24 € ausgewiesen. Von diesem Betrag entfallen lt. Arbeitsbogen der Bp [Bl. 46] 223.450,56 € auf die beiden Geschäftsführer und 14.002,68 € auf einen weiteren Arbeitnehmer (V.). Die Bf. hat mit ihrem Vorbringen nicht darauf Bedacht genommen, dass von der Prüferin die für Sohn1 und Sohn2 auf den jeweiligen Lohnzetteln ausgewiesenen Beträge von insgesamt 167.630,90 € (und nicht der aufwandswirksame Betrag iHv 223.450,56 €) dem körperschaftsteuerlichen Ergebnis hinzugerechnet wurden. Der aufwandswirksam gewordene Betrag wurde somit ohnehin nicht zur Gänze neutralisiert. Angesichts des sich ergebenden Differenzbetrages iHv 55.819,66 kommt die von der Bf. begehrte Rückgängigmachung der erfolgserhöhend aufgelösten Abfertigungsrückstellung im Umfang von 50.000,57 € nicht in Betracht, zumal sie die Neutralisierung des die Geschäftsführer betreffenden Abfertigungsaufwandes in einem noch höheren Umfang beseitigen würde.

Soweit sich die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 richtet, war sie daher als unbegründet abzuweisen.

Was den gleichfalls angefochtenen Haftungsbescheid vom 28.11.2011 betreffend KEST für das Jahr 2008 betrifft, ist Folgendes festzuhalten:

Im Gegensatz zur körperschaftsteuerlichen Behandlung einer verdeckten Ausschüttung bei der Kapitalgesellschaft hat bei der Erfassung einer verdeckten Ausschüttung für Zwecke der Kapitalertragsteuer beim Anteilsinhaber in zeitlicher Hinsicht die Erfassung nach den dort

anzuwendenden Einkommensermittlungsgrundsätzen zu erfolgen (Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988 § 8, Rz 221ff).

Bei verdeckten Ausschüttungen an natürliche Personen liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, welche im Zeitpunkt des Zufließens bei den Gesellschaftern zu erfassen sind. Der Zufluss tritt im Zeitpunkt der Bereicherung ein (Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayer/Zorn EStG¹⁶, § 27, Tz. 40). Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es somit darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (vgl. z.B. VwGH 26. 4. 2006, 2004/14/0066, sowie Hofstätter/Reichel, EStG § 95 Tz 4).

Aus dem Bp-Bericht, auf welchen das FA in der Begründung des Haftungsbescheides vom 28.11.2011 hingewiesen hat, ergibt sich, dass das FA lt. Tz 2 als Bemessungsgrundlage € 167.630,90 für die im Haftungswege vorgeschriebene Kapitalertragsteuer (iHv € 41.907,73) herangezogen hat. Dabei handelt es sich um die für die beiden Gesellschafter in ihren Lohnzetteln für 2008 ausgewiesenen Beträge („Feste Sätze § 67 Abs. 3-8“, siehe AS 59 und 60 Bp-AB).

Aus dem Arbeitsbogen geht jedoch hervor, dass es - ungeachtet des Ausweises auf den für das Jahr 2008 ausgestellten Lohnzetteln - im Streitjahr 2008 offenbar zu keiner Auszahlung an die Gesellschafter gekommen ist. Aus der Aufstellung „Abfertigungsverbindlichkeiten 2009“ (AS 70 Bp-AB) ist nämlich zu ersehen, dass erst ab Februar 2009 Ratenzahlungen an die beiden Gesellschafter geleistet wurden, weshalb davon auszugehen ist, dass ihnen im Jahr 2008 noch kein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist.

Der Beschwerde war daher insoweit stattzugeben und der für das Jahr 2008 ergangene Haftungsbescheid aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn ein Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur gefolgt ist.

Wien, am 22. Juli 2015