

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***SenV***, den Richter ***1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CONSULTATIO Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 20. Dezember 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürrzuschlag vom 30. November 2016 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8. Juli 2020 in Anwesenheit des Schriftführers FOI ***Sf*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Haftungsbescheid vom 30. November 2016 wurde die Beschwerdeführerin für das Jahr 2015 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Mit den Abgabenbescheiden vom selben Tag wurden der Beschwerdeführerin für das Jahr 2015 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Dienstgeberbeitrag) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie für diese Jahre ein Säumniszuschlag für die nicht zeitgerecht abgeführte Lohnsteuer und den nicht zeitgerecht abgeführten Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. In den jeweiligen Bescheidebegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 30. November 2016 verwiesen. In diesem wurde unter „Feststellungen“ Folgendes ausgeführt:

*„GF ***2*** wurde mit 31.12.2015 Änderungs"gekündigt und mit 1.1.2016 unmittelbar im*

wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses.

Wenn die unmittelbare, im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen wurde, ist kein beendetes und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen.

Desweiteren wird für eine begünstigte Besteuerung entsprechend der Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002 Rz 1070) zusammengefasst, eine wesentlich verminderte Entlohnung (Reduktion der Bezüge um mindestens 25%) gefordert und darf innerhalb von zwölf Monaten eine Erhöhung der Bezüge ohne entsprechende gravierende wirtschaftliche Gründe nicht erfolgen. Diese geforderten Voraussetzungen finden sich aufgrund der Feststellungen des Prüfers (s. Geschäftsführer-Dienstvertrag Pkt. 6. Gehaltszahlung vom 21.12.2015) nicht wieder und entsprechen so nicht dem Zweck der anzuwendenden Begünstigungsbestimmung.

Im Zuge der Prüfung wurde der begünstigten Besteuerung der Abfertigungszahlung versagt, der zugeflossene Bezug dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zugerechnet, mit dem sie ausgezahlt wurde und nach dem Tarif versteuert; die einbehaltene LSt in Höhe von € 4.977,63 wurde abgezogen“.

Gegen die genannten Bescheide richtete sich die Beschwerde vom 20. Dezember 2016. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch die ***V***, stellte darin den Antrag, die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, dass sie den Beschwerdegründen Rechnung tragen, und die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. In der „Begründung“ wurde ausgeführt:

„Das Dienstverhältnis mit dem Geschäftsführer, Herrn ***3*** ***2***, wurde zum 31.12.2015 beendet und im Anschluss mit dem 1.1.2016 fortgesetzt. Sämtliche Ansprüche (Sonderzahlungen, Resturlaub, Abfertigung) wurden mit 31.12.2015 abgerechnet und eine Abmeldung bei der VAEB durchgeführt. Die Abfertigung wurde steuerbegünstigt ausbezahlt. Gem. RZ 1070 der Lohnsteuerrichtlinien liegen nicht zwei getrennt, sondern ein einheitliches Dienstverhältnis vor, wenn eine unmittelbare, im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde und die Beendigung des früheren Dienstverhältnisses ausschließlich zum Zweck der begünstigten Auszahlung der Abfertigung erfolgte und nicht auch durch erhebliche wirtschaftliche Gründe bedingt war.

Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liegt auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung in der Entlohnung eintritt. Wird hingegen das bisherige Dienstverhältnis formal beendet und anschließend ein neues, dem BMSVG unterliegendes Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderten Entlohnung (Reduktion der Bezüge um mindestens 25%) begonnen, ist die Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern. Erfolgt jedoch innerhalb von zwölf Monaten eine Erhöhung der Bezüge ohne entsprechende gravierende wirtschaftliche Gründe, dann war von vornherein die Abfertigungszahlung nicht begünstigt zu versteuern, sondern stellt einen sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 dar.

Laut den Feststellung der GPLA wurde einerseits das Dienstverhältnis im wesentlichen unverändert fortgesetzt und andererseits das Erfordernis der Reduktion der Entlohnung um

mindestens 25% nicht erfüllt, womit die begünstigte Besteuerung versagt wurde.

*Die ***Bf1*** ist in einer wirtschaftlich sehr angespannten Region in (...) tätig. Im Bereich der Lehrlingsausbildungen besteht eine große Abhängigkeit von öffentlichen Fördergebern wie Bund, Ländern und Gemeinden. Im Bereich der Erwachsenenbildung stellt das Arbeitsmarktservice einen wichtigen Partner dar. Einsparungsmaßnahmen im Bereich der öffentlichen Hand bedeuten, dass die ***Bf1*** selbst unter immer größeren Einsparungsdruck geraten ist. Das (...) als Mehrheitseigentümer und der (...) haben beschlossen, dass die ***Bf1*** neu aufgestellt werden muss, um den zukünftigen Anforderungen gerecht werden zu können und der Standort (...) gesichert ist.*

*Im ersten Schritt wurden die Bezüge der Dienstnehmer im gegenseitigen Einverständnis um 10% reduziert. Ein Dienstnehmer hat das Unternehmen verlassen. In Bezug auf den Geschäftsführer, Herrn ***3*** ***2***, hat dies bedeutet, dass das Dienstverhältnis sowohl inhaltlich, als auch von der Bezugshöhe wesentlich abgeändert wurde. Herr ***2*** war bislang ausnahmslos mit Agenden der Geschäftsleitung betraut. Mit Beginn des Jahres 2016 wurde Herr ***2*** verpflichtet eine 15stündige Wochenlehrverpflichtung im Bereich der Lehrlingsausbildung zu übernehmen. Dies bedeutete in zeitlicher und inhaltlicher Hinsicht eine Änderung des Aufgabengebietes von über 30%. Der monatliche Bezug von Herrn ***2*** wurde von ursprünglich € 6.464,46 auf € 4.767,30 reduziert. Dies entspricht einer Reduktion von 26,25%.*

*Herr ***2*** wurde über Änderungen in der Geschäftsordnung für die Geschäftsführung von den Eigentümern massiv in seinen Entscheidungsbefugnissen betreffend Investitionen und Handlungsfreiheiten beschnitten. Gegengleich erhöhte sich die Verpflichtung in Bezug auf Anzahl und Umfang des Reportings an die Eigentümer. Diesbezüglich erfolgen regelmäßige Anweisungen an Herrn ***2*** insbesondere aus dem Beteiligungscontrolling des (...). Die umfangreiche Lehrverpflichtung, die Einschränkung der Entscheidungsbefugnisse, Erweiterung der Reportingverpflichtungen und die Reduktion der Bezüge begründen aus unserer Sicht eine wesentliche Änderung des Beschäftigungsverhältnisses von Herrn ***2***. Betreffend der Reduktion der Bezüge von Herrn ***2*** führt die GPLA aus, dass Pkt 6 des Dienstvertrages der mindestens geforderten 25%igen Reduktion widersprechen würde. Punkt 6 des Dienstvertrages (siehe Beilage) sieht die grundsätzliche Möglichkeit einer Provisionsvereinbarung vor. Die Höhe der Jahresprovision wird als Differenz der monatlichen Sozialversicherungshöchstbeitragsgrundlage und dem aktuellen Bezug definiert. Die tatsächliche Auszahlung der Jahresprovision wird an Bedingungen des Erreichens eines bestimmten Betriebsergebnisses geknüpft. Festgehalten wird weiters, dass die Auszahlung nach Vorlage der jeweiligen "Jahresbilanz" zum 31.12.2016 erfolgt. Wird das Betriebsergebnis nicht erreicht besteht auch kein Anspruch auf eine Provision.*

Die Bestimmungen der RZ 1070 der Lohnsteuerrichtlinien können aus unserer Sicht aus zwei Gründen nicht zur Anwendung gelangen. Das Betriebsergebnis ist dann als „fixiert“ anzusehen, wenn der Jahresabschluss aufgestellt und von einem Wirtschaftsprüfer testiert wurde. Dies kann zeitlich frühestens im Frühsommer 2017 erfolgen. Somit würde eine eventuelle

*Provisionszahlung außerhalb der in RZ 1070 genannten 12 Monatsfrist liegen. Bis zum heutigen Tag ist keine Zahlung aus dem Titel der Provisionsvereinbarung an Herrn ***2*** getätigt worden.*

*Weiters enthält die Provisionsvereinbarung Wertgrenzen in Bezug auf das Betriebsergebnis, welche die Höhe der Provision beeinflussen. Die tatsächliche Höhe der Provision kann erst bei feststehen des Betriebsergebnisses berechnet werden. Aus heutiger Sicht werden die Budgetvorgaben nicht erreicht werden können, womit Herrn ***2*** keine tatsächliche Provision zusteht.*

Wenn eine tatsächliche Provisionsauszahlung zuzüglich des Basisgehaltes aber die Grenze von €4.848,35 nicht überschreiten würde, wäre das Kriterium der Reduktion um 25% noch immer erfüllt. D.h. weder die Höhe, noch der Zeitpunkt der Auszahlung einer eventuellen Jahresprovision sind gesichert. Sicher ist nur, dass eine eventuelle Auszahlung frühestens im Jahr 2017 erfolgen könnte (nach Feststellung des Jahresabschlusses).

Zusammenfassung

Der Verwaltungsgerichtshof geht davon aus, dass wenn zwei unmittelbar aneinander anschließende Dienstverhältnisse zusammentreffen und bei Beendigung des früheren Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet oder geltend gemacht wurde, dann sind ein beendetes Dienstverhältnis und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen.

Ausnahmen davon werden dort angebracht sein, wo die unmittelbare, im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde.

*Die massive inhaltliche Änderung des Aufgabengebietes von Herr ***2*** stellt aus unserer Sicht eine wesentliche veränderte Fortsetzung des Dienstverhältnisses dar. In Bezug auf die Höhe der Reduktion kann der Abschluss einer Provisionsvereinbarung keine Zurechnung von Einkünften darstellen, wenn weder die Höhe der Provision bekannt ist, aufgrund des nicht vorliegenden Jahresergebnisses bekannt sein kann und Zuflüsse jedenfalls bis zum heutigen Tag nicht erfolgt sind.*

Daraus ergibt sich, dass die Voraussetzungen zur Anwendbarkeit der begünstigten Besteuerung der Abfertigungszahlungen anwendbar sind.“

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 20. April 2018 wurde über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid sowie über die gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag entschieden; die Beschwerde wurde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde (neben der Wiedergabe von einschlägigen Rechtsvorschriften) ausgeführt, die Beschwerdeführerin betreibe eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Tätigkeitsbereich der (...)bildung. Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 seien zum einen ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Abfertigung und zum anderen die Beendigung des Dienstverhältnisses. Eine formale Beendigung eines Dienstverhältnisses setze die Kündigung durch den Arbeitgeber (bei Vorliegen wirtschaftlicher Gründe stehe eine allenfalls abgegebene

Wiedereinstellungszusage der Beendigung nicht entgegen), die Abrechnung und die Auszahlung aller aus der Beendigung resultierenden Ansprüche und die Abmeldung des Arbeitnehmers bei der Sozialversicherung voraus.

Wenn die unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen worden sei und die Beendigung des früheren Dienstverhältnisses ausschließlich zum Zweck der begünstigten Auszahlung der Abfertigung erfolgt sei und nicht auch durch erhebliche wirtschaftliche Gründe bedingt sei, dann seien aus steuerlicher Sicht nicht zwei getrennte, sondern ein einheitliches Dienstverhältnis anzunehmen. Für eine begünstigte Besteuerung werde eine wesentlich verminderte Entlohnung (Reduktion der Löhne um mindestens 25%) gefordert und es dürfe innerhalb von zwölf Monaten eine Erhöhung der Bezüge ohne entsprechende gravierende wirtschaftliche Gründe nicht erfolgen.

Der Geschäftsführer sei der Abfertigung alt unterlegen und sei mit 31. Dezember 2015 bei der Sozialversicherung mit 31. Dezember 2015 abgemeldet und mit 1. Jänner 2016 wieder angemeldet worden. In einer Gesamtschau der Verhältnisse sei das erste Dienstverhältnis im Wesentlichen unverändert fortgesetzt worden. Vor und nach der Kündigung sei Herr ***3*** ***2*** mit der Geschäftsführung betraut gewesen. Aus dem Geschäftsführer-Dienstvertrag vom 21. Dezember 2015 seien die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Lehrverpflichtung im Ausmaß von 15 Wochenstunden, die Einschränkung der Entscheidungsbefugnisse und die Erweiterung der Reportingverpflichtung nicht ersichtlich. Vielmehr sei der Haupttätigkeitsbereich von Herrn ***3*** ***2*** unverändert die Geschäftsführung geblieben. Eine wesentliche Änderung im Tätigkeitsbereich des Geschäftsführers könne somit nicht festgestellt werden.

Aus den Lohnkonten des Geschäftsführers sei zu entnehmen, dass das Grundgehalt vor und nach der Kündigung in unveränderter Höhe weiterbezahlt worden sei. So habe das monatliche Gehalt im Dezember 2015 und im Jänner 2016 jeweils 4.767,30 Euro betragen. Lediglich bestimmte Zulagen (Leiter- und Tätigkeitszulage) seien ab dem Jahr 2016 nicht mehr monatlich ausbezahlt worden. Stattdessen gebühre dem Geschäftsführer laut Punkt 6 des Geschäftsführer-Dienstvertrages eine Provision. Angesichts dieses Anspruches auf Provision, der de facto zu einem erhöhten monatlichen Bruttogehalt führe, sei die geforderte Reduktion der Bezüge um mindestens 25% nicht erfüllt. Die erstmals im Beschwerdeverfahren vorgelegte „Jährliche Provisionsvereinbarung“ könne dies nicht entkräften, da mangels Anführung eines Datums der Schluss naheliege, dass die Provisionsvereinbarung anlässlich der Prüfung in dieser Form geschlossen worden sei, um so den Voraussetzungen der steuerlichen Begünstigung zu entsprechen. Folglich sei aufgrund der fehlenden Voraussetzungen für zwei getrennte Dienstverhältnisse von einem einheitlichen Dienstverhältnis auszugehen. Die nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigt besteuerte Abfertigungszahlung sei rechtmäßig dem laufenden Bezug zugerechnet worden.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 23. Mai 2018; darin wurde neben den bereits in der Beschwerde gemachten Ausführungen vorgebracht:

„Ergänzend zur bereits vorgebrachten Begründung der Bescheidbeschwerde nehmen wir zur Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde wie folgt Stellung:

Die Besteuerung von gesetzlichen Abfertigungen findet ihre Rechtsgrundlage in § 67 Abs 3 EStG 1988. Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung nach § 67 Abs 3 EStG 1988 sind zum einen ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Abfertigung und zum anderen die Beendigung des Dienstverhältnisses (vgl. VwGH 18.09.2013, 2010/13/0138).

Die belangte Behörde ist der Auffassung, dass das erste Dienstverhältnis im Wesentlichen unverändert fortgesetzt wurde, da Herr ***3*** ***2*** vor und nach der Kündigung mit der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin betraut wurde. Mit Geschäftsführer-Dienstvertrag vom 21.12.2015 wurde ***3*** ***2*** mit 01.01.2016 erneut zum Geschäftsführer bestellt. Im Außenverhältnis sind Geschäftsführungsbefugnisse nicht einschränkbar. Im Innenverhältnis wurden diese Befugnisse zwar nicht im Dienstvertrag von Herrn ***2***, aber in einer Geschäftsordnung, welche in der Generalversammlung vom 21.12.2015 von den Gesellschaftern beschlossen wurde, festgelegt. Im Außenverhältnis erkennt die Behörde daher keine wesentlichen Änderungen im Tätigkeitsbereich von Herrn ***2***. Gesellschaftsintern wurde der Tätigkeitsbereich von Herrn ***2*** aber wesentlich geändert und eine Lehrverpflichtung im Ausmaß von 15-Wochenstunden angewiesen.

Des Weiteren betrug der Entgeltanspruch von Herrn ***2*** im Dezember 2015 € 6.464,46. Die € 6.464,46 umfassten keine freiwilligen und jederzeit widerrufbaren "Zulagen" des Dienstgebers. Mit Änderung des Dienstvertrages wurde der Entgeltanspruch erheblich von € 6.464,46 auf € 4.767,30 reduziert. Das entspricht einer erheblichen Reduktion der Entlohnung i.H.v. 26,25%.

Mit Abschluss des neuen Dienstvertrages wurde die Provisionsvereinbarung zwischen Herrn ***2*** und der Gesellschaft getroffen. Das Anführen eines Datums war aufgrund der Formfreiheit nicht notwendig. Im Rahmen des Erhebungsverfahrens wurde die Provisionsvereinbarung gemeinsam mit dem Dienstvertrag übermittelt. In der Niederschrift zur Schlussbesprechung wird auf die Provisionsvereinbarung Bezug genommen, womit diese der belangten Behörde bekannt war und nicht "anlässlich der GPLA-Prüfung in dieser Form geschlossen wurde".

Eine tatsächliche Provisionauszahlung erfolgte bis zum heutigen Tage nicht.

Die Voraussetzungen zur steuerbegünstigten Auszahlung der Abfertigung liegen aufgrund der erheblichen Reduktion des Entgelts i.H.v. 26,25 % sowie der erheblichen inhaltlichen Änderung des Dienstverhältnisses i.H.v. 30 % vor, sodass die Auszahlung der Abfertigung bei richtiger rechtlicher Beurteilung als steuerbegünstigt anzusehen ist.

Aufgrund der in der Beschwerde vom 20.12.2016 angeführten Gründe sowie der ergänzenden Ausführungen unter Punkt (...). stellen wir den

Antrag gemäß § 264 BAO

die Beschwerde vom 20. Dezember 2016 gegen

- den Haftungsbescheid Lohnsteuer

- den Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages für den Haftungsbescheid

- den Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB)
- den Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages für den Dienstgeberbeitrag (DB)
- den Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ)
- und den Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ)

alle betreffend 2015 jeweils vom 30. November 2016, zugestellt am 5. Dezember 2016, dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Darüber hinaus beantragen wir

1. die Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat gem. § 272 Abs 2 Z 1 BAO
2. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs 1 Z 1 BAO
3. (...).“

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 30. April 2020 wurde die Beschwerdeführerin um Vorlage der im Vorlageantrag angesprochenen Geschäftsordnung ersucht.

Mit Schreiben vom 6. Mai 2020 ersuchte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde zu den vom Bundesfinanzgericht auf Basis der übermittelten Lohnzettel angestellten Vergleichen über die Bezüge des Geschäftsführers in den Jahren 2015, 2016 und 2017 Stellung zu nehmen.

In Beantwortung des zuletzt genannten Schreibens teilte die belangte Behörde mit Schreiben vom 22. Mai 2020 mit, die laut den Lohnsteuerrichtlinien geforderte 25%ige Entgeltsminderung liege vor. Das Entgelt sei zwar gekürzt worden, der beschwerdegegenständliche Dienstnehmer sei aber weiterhin als Geschäftsführer tätig gewesen. Die Einschränkung von Entscheidungsbefugnissen sei für die Frage, ob eine wesentliche Änderung des Dienstverhältnisses vorliege, nur bedingt relevant. Die Aufgaben bzw. Pflichten als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin seien weiterhin aufrecht gewesen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Steuerbegünstigung zu versagen, wenn lediglich eine von vornherein befristete Reduktion der Bezüge bei sonst unveränderter Fortsetzung des Dienstverhältnisses erfolge. Im gegenständlichen Fall sei die Arbeitszeit unverändert weitergeführt worden, die Gehaltsreduzierung habe sich im Wesentlichen aus der Streichung der Leiterzulage, der Tätigkeitszulage und der Überstundenpauschale ergeben. Trotz der zusätzlichen Lehrverpflichtung sei daher von einem nur unwesentlich geänderten und damit unverändert fortgeführten Dienstverhältnis auszugehen.

Mit Schreiben vom 28. Mai 2020 legte die Beschwerdeführerin die Geschäftsordnung für die Geschäftsführung vom 21. Dezember 2015 vor.

In der mündlichen Verhandlung konnten die Abmeldung bei der Sozialversicherung und die Abrechnung aller Ansprüche von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens außer Streit gestellt werden. Nach Angabe der belangten Behörde werde dies sogar durch ein Schreiben bestätigt.

Die Beschwerdeführerin teilte mit, im mit 31. Dezember 2015 beendeten Dienstverhältnis

habe es keine Einschränkungen und Berichtspflichten gegeben, die alten Regelungen hätten nur die gesetzliche Informationspflicht vorgesehen und es habe keine Beschränkungen bei Investitionen gegeben. Die wirtschaftliche Schieflage der Beschwerdeführerin sei die Ursache für die Änderungen gewesen. Die Aufgaben des Geschäftsführers hätten sich stark in Richtung Lehrtätigkeit verändert, davor habe Herr ***2*** ausschließlich Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen; man habe versucht, Herrn ***2*** die Geschäftsführertätigkeiten weitgehend abzunehmen. Von der Beschwerdeführerin könne ausgeschlossen werden, dass es zwischen Herrn ***2*** und der Beschwerdeführerin eine Vereinbarung zur begünstigten Auszahlung von Geldern gegeben habe. Dass die Jährliche Provisionsvereinbarung nachträglich abgeschlossen worden sei, könne ebenfalls ausgeschlossen werden. Es sei bei den Unternehmungen der Eigentümerin der Beschwerdeführerin Standard, dass die Geschäftsführer bei Erreichen von Betriebsergebnissen Provisionen in geringer Höhe erhielten. An Herrn ***2*** seien keine Provisionen ausbezahlt worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Herr ***3*** ***2*** war bei der Beschwerdeführerin beschäftigt und vertrat vom 14. Juli 2000 bis zum Juli 2018 diese als Geschäftsführer. Mit 31. Dezember 2015 wurde eine sogenannte Änderungskündigung vorgenommen. Im Zuge dieser wurde der Geschäftsführer bei der Sozialversicherungsanstalt abgemeldet, es wurden sämtliche Ansprüche abgerechnet und eine begünstigt versteuerte Abfertigung in der Höhe von 82.960,57 Euro ausgezahlt. Mit Geschäftsführer-Dienstvertrag wurde Herr ***3*** ***2*** mit 1. Jänner 2016 wiederum zum Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bestellt. Nach den Regelungen in Punkt 6 dieses Vertrages erhielt der Geschäftsführer ab 1. Jänner 2016 ein monatliches Bruttogehalt in der Höhe von 4.767,30 Euro. Die genannte Regelung sieht (bis auf Widerruf) eine Provisionszahlung an den Geschäftsführer vor. Eine solche, die einer jährlich abzuschließenden gesonderten Vereinbarung bedarf, sieht als Berechnungsbasis die Differenz der zwischen der monatlichen Höchstbemessungsgrundlage (für das Jahr 2016 in der Höhe von 4.860 Euro) und dem monatlichen Bruttogehalt vor; die monatliche Differenz betrug 92,70 Euro. Dem Geschäftsführer wurde im Jahr 2014 ein Bruttogehalt (Kennziffer 210 des Lohnzettels) in der Höhe von 90.508,68 Euro, im Jahr 2015 ein Bruttogehalt in der Höhe von 175.927,83 Euro (abzüglich der Abfertigung ergibt dies ein solches in der Höhe von 92.967,26 Euro), im Jahr 2016 ein Bruttogehalt in der Höhe von 67.357,20 Euro und im Jahr 2017 ein solches in der Höhe von 68.288,20 Euro vergütet.

Mit Beginn des Jahres 2016 wurden die Befugnisse des Geschäftsführers eingeschränkt und seine Berichtspflichten erweitert; ebenso musste Herr ***3*** ***2*** ab dem Jahr 2016 Lehrtätigkeit ausüben.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen

Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Aufgrund der Feststellungen der belangten Behörde, der von dieser dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen (zum Beispiel Geschäftsführer-Dienstvertrag oder Jährliche Provisionsvereinbarung), aufgrund der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfragen und Ermittlungen und aufgrund der Angaben der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens in der mündlichen Verhandlung stand der vorstehende Sachverhalt fest. Betreffend die Höhe einer etwaigen Provisionszahlung enthält Punkt 6 des Geschäftsführer-Dienstvertrages eine klare und eindeutige Regelung; aus dieser ergibt sich eine monatliche Berechnungsbasis in der Höhe von 92,70 Euro (laut der zuletzt genannten Regelung gelangt die monatliche Provision bei Erfüllen der Voraussetzungen 14 x zur Auszahlung). Die nach den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung angeblich erst im Beschwerdeverfahren vorgelegte Jährliche Provisionsvereinbarung für das Jahr 2016 deckt sich mit den Regelungen in Punkt 6 des Geschäftsführer-Dienstvertrages. Nach dieser Vereinbarung beträgt die Jahresprovision 0,212% des dem Geschäftsführer zuzurechnenden Betriebsergebnisses; Anspruch darauf hat der Geschäftsführer nur dann, wenn das ihm zuzurechnende Betriebsergebnis mindestens 90% des vereinbarten Betriebsergebnisses (43.730 Euro) ausmacht (ebenso ist eine Deckelung bei Überschreiten des vereinbarten Betriebsergebnisses eingezogen). Bei Erreichen von 100% des vereinbarten Betriebsergebnisses sieht die Jährliche Vereinbarung eine Jahresprovision in der Höhe von 1.297,80 Euro (brutto) vor. Das entspricht wiederum der Regelung in Punkt 6 des Geschäftsführerdienstvertrages; denn die monatliche Berechnungsbasis in der Höhe von 92,70 Euro multipliziert mit 14 ergibt den in der Vereinbarung festgelegten Jahresbetrag. Es konnte daher von Erwägungen darüber Abstand genommen werden, ob die Jährliche Provisionsvereinbarung mangels eines Datums erst im Zuge der Prüfung abgeschlossen worden ist; dies insbesondere auch im Hinblick auf das jeweils in den an das Betriebsstättenfinanzamt übermittelten Lohnzettel ausgewiesene Bruttogehalt. Die Lohnzettel bestätigen das Vorbringen der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag, wonach „bis zum heutigen Tage“ keine Provisionszahlung erfolgt sei. Auch in der mündlichen Verhandlung verneinte die Beschwerdeführerin eine Provisionszahlung an Herrn ***3*** ***2***.

Die Einschränkungen des Geschäftsführers und die verstärkten Berichtspflichten ab dem Jahr 2016 standen aufgrund der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Geschäftsordnung vom 21. Dezember 2015 fest. Von der Verpflichtung des Geschäftsführers, ab dem Jahr 2016 Lehrtätigkeit ausüben zu müssen, sind selbst die belangte Behörde und der Prüfer im Zuge der durchgeführten Außenprüfung ausgegangen.

Im verfahrensgegenständlichen Fall war strittig, ob für die von der Beschwerdeführerin an den Geschäftsführer ausbezahlte Abfertigung in der Höhe von 82.960,57 Euro die Voraussetzungen für eine Versteuerung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 gegeben waren.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge gehören gemäß § 41 Abs. 4 lit. b FLAG nicht zur Beitragsgrundlage.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988 seine rechtliche Grundlage.

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist unter Abfertigung die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften, Dienstordnungen von Gebietskörperschaften, aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst- (Besoldungs)ordnungen der Körperschaften öffentlichen Rechts, eines Kollektivvertrages oder der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

Der Anspruch auf eine steuerliche Begünstigung der an den Geschäftsführer erfolgten, verfahrensgegenständlichen Zahlung ist zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses geknüpft. Eine Auflösung des Dienstverhältnisses liegt nur bei Kündigung durch den Arbeitgeber bzw. bei einvernehmlicher Auflösung des Dienstverhältnisses, bei Abrechnung und Auszahlung aller aus der Beendigung resultierender Ansprüche und bei Abmeldung des Arbeitnehmers bei der Sozialversicherung vor.

Wenn zwei unmittelbar aneinander anschließende Dienstverhältnisse zusammentreffen und bei Beendigung des früheren Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet und geltend gemacht wird, sind ein beendetes und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen und die Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern (*Fellner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III D § 67 Abs. 3 Tz 10). Eine davon abweichende Beurteilung ist dann vorzunehmen, wenn bereits im Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses dessen unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt worden ist (VwGH 25.5.1988, 87/13/0178); in einem solchen Fall wäre der als Abfertigung bezeichnete Betrag nicht nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern.

Von einer Fortsetzung eines Dienstverhältnisses ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht auszugehen, wenn sich das neue Dienstverhältnis deutlich vom alten Dienstverhältnis unterscheidet. Wird also das alte Dienstverhältnis formal beendet und anschließend ein neues Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderten Entlohnung (Reduktion der Bezüge um mindestens 25%) begonnen, so ist die Abfertigung nach § 67 Abs. 3

EStG 1988 zu versteuern (*Fellner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III D § 67 Abs. 3 Tz 11).

Aufgrund der Feststellungen der belangten Behörde und aufgrund der Ausführungen der Beschwerdeführerin war von einer formalen Beendigung des alten Dienstverhältnisses mit 31. Dezember 2015 auszugehen. Die Beschwerdeführerin hat vorgebracht, aufgrund des gravierenden Einsparungsdrucks sowie der wirtschaftlichen Schieflage und zur Absicherung des Standortes sei es erforderlich gewesen, das Dienstverhältnis mit dem Geschäftsführer inhaltlich und auch betreffend die Entlohnung zu ändern. Während die Beschwerdeführerin von einer Lohnreduktion von mehr als 25% ausging, vertrat die belangte Behörde im Hinblick auf die vereinbarte Provisionsregelung im angefochtenen Bescheid (und auch in der Beschwerdevorentscheidung) einen gegenteiligen Standpunkt, ohne die Höhe der Provision näher zu beziffern.

Festzuhalten ist, dass beim Vergleich, ob eine wesentliche Gehaltsreduktion erfolgt ist, vom Gesamteinkommen, also dem Grundgehalt inklusive verpflichtender oder vereinbarter Zusatzentlohnung wie Prämien, Überstunden, Gewinnbeteiligungen und Ähnliches auszugehen ist (BFG 2.9.2014, RV/2100356/2008). Im verfahrensgegenständlichen Fall stand fest – was von der belangten Behörde nie bestritten worden ist – dass das Grundgehalt des Geschäftsführers mit Wirkung des neuen Dienstvertrages zum 1. Jänner 2016 um mehr als 25% reduziert worden ist (von 6.464,46 Euro auf 4.767,30 Euro und somit um 26,25%). Entgegen der ursprünglichen Ansicht der belangten Behörde liegt im verfahrensgegenständlichen Fall eine wesentliche Gehaltsreduktion auch bei Berücksichtigung des jeweiligen Gesamteinkommens vor. Das Bruttogehalt des Geschäftsführers betrug im Jahr 2015 (wie vorstehend ausgeführt) 92.967,26 Euro, jenes im Jahr 2016 67.357,20 Euro; das entspricht einer Reduktion von rund 27,5%. Selbst bei Vergleich der Bruttogehälter für die Jahre 2015 und 2017 würde noch eine Reduktion von 26,54% vorliegen.

Da eine wesentliche Änderung des Dienstverhältnisses vorlag und die Beschwerdeführerin auch die Gründe hierfür plausibel dargelegt und mit der vorgelegten Geschäftsordnung glaubhaft gemacht hat (und denen die belangte Behörde nicht widersprochen hat, im Gegenteil, in der Stellungnahme vom 22. Mai 2020 wird zum Beispiel von der zusätzlichen Lehrverpflichtung ausgegangen) war der als Abfertigung ausbezahlte Betrag in der Höhe von 82.960,57 Euro – so wie von der Beschwerdeführerin vorgenommen – nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern; ebenso wenig war der genannte Betrag der Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag hinzuzurechnen. Der angefochtene Haftungsbescheid und die Abgabenbescheide, mit denen der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2015 festgesetzt worden sind, waren daher aufzuheben.

Dieser Ansicht steht auch nicht die in der Stellungnahme der belangten Behörde vom 22. Mai 2020 und in der mündlichen Verhandlung genannte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. September 2013 (2010/13/0138) entgegen. Dem dieser

Entscheidung zugrundeliegenden Fall lag bloß eine von vornherein befristete Gehaltsreduktion bei sonst unveränderter Fortsetzung des Dienstverhältnisses zugrunde. Das war verfahrensgegenständlich nicht der Fall. Die Bezüge des Geschäftsführers wurden bis zum Ausscheiden des Geschäftsführers aus dem Betrieb der Beschwerdeführerin Mitte des Jahres 2018 um mehr als 25% gekürzt; eine bloß vorübergehende Reduktion war nicht gegeben. Auf die inhaltliche Änderung der Tätigkeit des Geschäftsführers und auf die erfolgten Einschränkungen und die verstärkten Berichtspflichten wäre daher selbst im Lichte dieser Rechtsprechung nicht mehr abzustellen gewesen.

Die Beschwerdeangelegenheit betreffend die Säumniszuschläge wird Gegenstand eines gesonderten Verfahrens sein.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese und auf die einschlägigen Bestimmungen gestützt. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 8. Juli 2020