

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. April 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 25. März 2019 betreffend Dienstgeberbeitrag 2014, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2014 sowie gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 25. März 2019 betreffend Lohnsteuer 2014 zu Recht:

- I. Der Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 25. März 2019 betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.
- II. Der Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 25. März 2019 betreffend Dienstgeberbeitrag 2014 und gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 25. März 2019 betreffend Lohnsteuer 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin betreibt eine Steuerberatungskanzlei. Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung gem § 147 BAO betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Abzugssteuer über den Prüfungszeitraum 2013 bis 2016 wurde ua festgestellt, dass dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses im Jahr 2014 eine Abfertigung in der Höhe von € 96.345,40 ausbezahlt und diese gem § 67 Abs 3 EStG 1988 begünstigt besteuert wurde. Aufgrund des Umstandes, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin im Jahr 2002 anlässlich seiner Geschäftsführerbestellung sozialversicherungsrechtlich bei der GKK als Dienstnehmer abgemeldet worden war, sei jedoch von einer (vorübergehenden) Beendigung des Dienstverhältnisses im Jahr 2002 auszugehen und stehe für die im Jahr 2014 ausbezahlte Abfertigung die in § 67 Abs 3 EStG 1988 vorgesehene Begünstigung nicht zu. Vielmehr habe die Besteuerung der Abfertigungszahlung nach § 67 Abs 6 Z 6 EStG 1988 iVm § 67 Abs 10 EStG 1988 (mit dem progressiven Einkommensteuertarif) zu erfolgen und unterliege die Zahlung dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Zudem sei eine Nachversteuerung des dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in den Jahren 2013 und 2014 zugeflossenen geldwerten Vorteiles aus der Privatnutzung arbeitgebereigener PKW vorzunehmen (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).

Am 25. März 2019 erließ das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck (im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) die vorgenannten Feststellungen berücksichtigende Bescheide, wobei begründend auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen wurde.

Mit Schreiben vom 19. April 2019 wurde von der Beschwerdeführerin ua gegen die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheide das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben, wobei auf eine Beschwerdevorentscheidung verzichtet wurde und beantragte die Beschwerdeführerin die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, es habe entgegen der diesbezüglichen Annahmen der belangten Behörde seit dem Jahr 1987 bis zum Jahr 2014 arbeitsrechtlich ein durchgehendes Dienstverhältnis mit dem Geschäftsführer bestanden und habe die belangte Behörde diesbezüglich keine Ermittlungen durchgeführt.

Am 21. Mai 2019 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und stellte die belangte Behörde den Antrag, der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 und 2014 stattzugeben und die Beschwerde gegen die übrigen Bescheide als unbegründet abzuweisen.

Mit Beschluss des BFG vom 24.11.2021 wurde die Beschwerdeführerin ua um Vorlage folgender Unterlagen ersucht: Kopie des Gesellschaftsvertrages vom 07.04.1989 sowie Kopien sämtlicher Generalversammlungsbeschlüsse betreffend die Änderung dieses Gesellschaftsvertrages; Kopien sämtlicher Gesellschafterbeschlüsse, die die Geschäftsführertätigkeit von Herrn Mag. ***AB*** betreffen (insbesondere Beststellungsbeschluss etc); Kopien allfälliger zwischen den Gesellschaftern abgeschlossener Vereinbarungen, die die Gesellschafterstellung betreffen (zB Syndikatsvertrag); Kopien von sämtlichen das Anstellungsverhältnis von Herrn Mag. ***AB*** betreffenden vertraglichen Vereinbarungen (Dienstverträge, Zusätze, Nachträge und Änderungen zu den Dienstverträgen sowie allfällige Beendigungsvereinbarungen) inklusive Vereinbarungen, Erklärungen und/oder Gesellschafterbeschlüsse betreffend den Abfertigungsanspruch von Herrn Mag. ***AB*** sowie betreffend die von der Beschwerdeführerin für Herrn Mag. ***AB*** an die Betriebliche Vorsorgekasse geleisteten Beiträge.

Diesem Ersuchen kam die Beschwerdeführerin am 30. Jänner 2022 nach.

Mit Beschluss des BFG vom 1. Februar 2022 wurden die am 30. Jänner 2022 von der Beschwerdeführerin übermittelten Unterlagen dem Finanzamt Österreich zur Kenntnis gebracht und wurde das Finanzamt Österreich um Darlegung der von ihm vertretenen Rechtsansicht unter Berücksichtigung der übermittelten Unterlagen ersucht.

Daraufhin teilte Das Finanzamt Österreich dem BFG mit E-Mail vom 18. Februar 2022 zusammengefasst mit, dass das Finanzamt Österreich von einem durchgehenden Dienstverhältnis bis 7.5.2014 ausgehe und die Abfertigung daher begünstigt gemäß § 67 Abs 3 EStG 1988 zu versteuern sei.

Mit Schreiben vom 23. Februar 2022 änderte die Beschwerdeführerin den (ursprünglich auf ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide gerichteten) Beschwerdeantrag hinsichtlich des Bescheides des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 25. März 2019 betreffend Dienstgeberbeitrag 2014 sowie hinsichtlich des Haftungsbescheides des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 25. März 2019 betreffend Lohnsteuer 2014 dergestalt ab, dass die Bescheide dahingehend abgeändert werden sollen, dass keine Nachversteuerung der erfolgten Abfertigungszahlung erfolgt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin betreibt eine Steuerberatungskanzlei und ist Mitglied der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer bzw war sie im streitgegenständlichen Zeitraum 2013 bis 2014 Mitglied der Kammer der Wirtschaftstrehänder.

Herr Mag. ***AB*** begann sein Dienstverhältnis am 20.07.1987 als Angestellter bei der Steuerberatungskanzlei Mag. ***BB***, welche mit ***tt.mm.***1990 in die ***Bf1*** (Beschwerdeführerin), an der Mag. ***AB*** eine Beteiligung in Höhe von 25% innehatte, eingebracht wurde. Mit dem Ausscheiden der Mutter von Herrn Mag. ***AB*** am ***tt.mm.***1997 aus der ***Bf1*** wurde Herrn Mag. ***AB*** die Beteiligung seiner Mutter an der ***Bf1*** in Höhe von 24 % übertragen und hielt Herr Mag. ***AB*** ab diesem Zeitpunkt eine Beteiligung an der ***Bf1*** in Höhe von 49%. Mit 1.8.2002 wurde Herr Mag. ***AB*** zum Geschäftsführer der ***Bf1*** bestellt und als Dienstnehmer bei der GKK abgemeldet. Mit ***tt.mm.***2009 trat Herr Mag. ***AB*** einen Anteil an der ***Bf1*** iHv 24% an seine Gattin ***CB*** ab und erfolgte eine neuerliche Anmeldung von Herrn Mag. ***AB*** bei der GKK als Dienstnehmer der ***Bf1***.

Mit ***tt.mm.***2014 wurde das Dienstverhältnis des Herrn Mag. ***AB*** mit der ***Bf1*** durch die Aufstockung seiner Beteiligung an der ***Bf1*** von 25% auf 51% beendet und wurde Herrn Mag. ***AB*** von der Beschwerdeführerin aufgrund der Beendigung des Dienstverhältnisses – ausgehend vom für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Entgeltes und fünfundzwanzig Dienstjahren – eine Abfertigung in der Höhe von € 96.345,40 ausbezahlt.

Herr Mag. ***AB*** war von 20.07.1987 bis zum Ausscheiden mit ***tt.mm.***.2014 ununterbrochen arbeitsrechtlicher Dienstnehmer der ***Bf1*** und erfolgte während dieses Zeitraumes keine (vorübergehende) Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Eine Vereinbarung iSd § 47 Abs 1 BMSVG betreffend die Geltung des Betrieblichen Mitarbeiter- und SelbständigenvorsorgeG für die weitere Dauer des Arbeitsverhältnisses wurde von der ***Bf1*** und Herrn Mag. ***AB*** nicht getroffen.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger

Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den glaubwürdigen, nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widersprochenen Ausführungen des Beschwerdeführers. Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Die Verpflichtung zur Entrichtung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag kann gemäß § 122 Abs 8 WKG ausschließlich Mitglieder der Wirtschaftskammern treffen. Da die Beschwerdeführerin in den Streitjahren nicht Wirtschaftskammermitglied, sondern Mitglied der Kammer der Wirtschaftstreuhänder war, sind die angefochtenen Bescheide über die Festsetzung eines Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag – den insoweit übereinstimmenden Anträgen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens entsprechend – ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

§ 67 Abs 3 EStG 1988 lautet wie folgt:

„Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, daß die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen mit 6%. Unter Abfertigung ist 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 des öffentlichen Rechts,*
- eines Kollektivvertrages oder*

– der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

Die vorstehenden Bestimmungen sind auf

- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 14 des Bezügegesetzes sowie gleichartige Bezüge und Entschädigungen auf Grund landesgesetzlicher Regelungen,
- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 5 des Verfassungsgerichtshofgesetzes,
- Abfertigungen durch die Urlaubs- und Abfertigungskasse auf Grund des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes, BGBl. Nr. 414/1972

anzuwenden. Die Lohnsteuer von Abfertigungen sowie von Kapitalbeträgen (§§ 55 und 67 BMSVG) aus BV-Kassen beträgt 6%. Wird der Abfertigungsbetrag oder der Kapitalbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung, an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b in Verbindung mit § 17 BMSVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder an eine Pensionskasse übertragen, fällt keine Lohnsteuer an. Die Kapitalabfertigung angefallener Renten unterliegt einer Lohnsteuer von 6%. Zusätzliche Abfertigungszahlungen im Sinne dieser Bestimmung für Zeiträume, für die ein Anspruch gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind gemäß Abs. 10 zu versteuern.“

Gemäß § 67 Abs 10 EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die nicht unter die Abs 1 bis 8 des § 67 EStG 1988 fallen, wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß § 67 Abs 2 EStG 1988.

Für Zeiträume, für die ein Anspruch gegenüber einer Betrieblichen Vorsorgekasse besteht, können aufgrund der in § 67 Abs 3 letzter Satz EStG 1988 getroffenen Regelung keine weiteren gesetzlichen Abfertigungen begünstigt iSd § 67 Abs 3 EStG 1988 besteuert werden. Daher hat die Besteuerung gesetzlicher Abfertigungen für Zeiträume, für die ein Anspruch gegenüber einer Betrieblichen Vorsorgekasse besteht, nach § 67 Abs 10 EStG 1988 zu erfolgen.

Dem neuen Abfertigungssystem nach dem Betrieblichen Mitarbeiter- und SelbständigenvorsorgeG (BMSVG) unterliegen gemäß § 46 Abs 1 BMSVG Arbeitsverhältnisse, deren vertraglich vereinbarter Beginn nach dem 31. Dezember 2002 liegt.

Für Arbeitsverhältnisse, deren vertraglich vereinbarter Beginn bereits vor dem 1. Jänner 2003 begonnen hat, sieht § 47 BMSVG Übergangsbestimmungen vor. Gemäß § 47 Abs 1 BMSVG kann für zum 31. Dezember 2002 bestehende Arbeitsverhältnisse ab 1. Jänner 2003 in einer schriftlichen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ab einem zu vereinbarenden Stichtag für die weitere Dauer des Arbeitsverhältnisses die Geltung dieses Bundesgesetzes anstelle der Abfertigungsregelungen nach dem Angestelltengesetz, dem Arbeiter-Abfertigungsgesetz, dem Gutsangestelltengesetz, dem ORF-Gesetz, den allgemeinen

Vertragsbedingungen für Dienstverträge bei den Österreichischen Bundesbahnen (AVB) und dem Hausgehilfen- und Hausangestelltengesetz festgelegt werden.

Das Dienstverhältnis des Herrn Mag. ***AB*** bei der Beschwerdeführerin hat bereits vor dem 1. Jänner 2003 begonnen und wurde zwischen der Beschwerdeführerin und Herrn Mag. ***AB*** keine schriftlichen Vereinbarung iSd § 47 Abs 1 BMSVG abgeschlossen, sodass das betreffende Arbeitsverhältnis nicht dem Betrieblichen Mitarbeiter- und SelbständigenvorsorgeG unterliegt und die Abfertigungsregelungen nach dem Angestelltengesetz anwendbar bleiben. Dass nach dem 31.12.2002 eine Ab- und neuerliche Anmeldung als Dienstnehmer bei der GKK erfolgte, ändert daran nichts, da aus diesen Meldungen keine Rechtswirkungen für das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis des Herrn Mag. ***AB*** bei der Beschwerdeführerin abgeleitet werden können.

§ 23 Abs 1 AngG lautet wie folgt: „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.“

Voraussetzung der Anwendung der Begünstigungsvorschrift des § 67 Abs 3 EStG 1988 ist zunächst, dass ein entsprechender arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Abfertigung besteht. Wie sich aus dem Wortlaut der Bestimmung des § 67 Abs 3 EStG 1988 ergibt, ist die Aufzählung der Rechtsgrundlagen für die gesetzliche Abfertigung taxativ (VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013).

Zudem setzt eine begünstigte Besteuerung von Abfertigungen zwingend eine „Auflösung des Dienstverhältnisses“ im Sinne des Einkommensteuerrechts voraus (vgl VwGH 18.9.2013, 2010/13/0138; 25.5.1988, 87/13/0178).

Erwirbt – wie im Beschwerdefall – ein in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis zu einer GmbH stehender Geschäftsführer mindestens 50% der Anteile, dann erlischt das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis und entsteht nach Maßgabe des § 23 AngG ein Abfertigungsanspruch (vgl VwGH 19.12.2002, 2001/15/0180; 21.2.1996, 92/14/0079).

Bestand innerhalb von zehn Jahren vor Verlust der arbeitsrechtlichen Arbeitnehmereigenschaft überwiegend eine nicht wesentliche Beteiligung (§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988), so gehört die Abfertigung zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und ist nach § 67 Abs 3 EStG 1988 zu versteuern (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175).

Vor diesem Hintergrund unterliegt die Herrn Mag. ***AB*** von der Beschwerdeführerin im Jahr 2014 auf der Grundlage der diesbezüglichen gesetzlichen Verpflichtung gem § 23 AngG ausbezahlte Abfertigung der begünstigten Besteuerung gem § 67 Abs 3 EStG 1988.

Folglich unterliegt die Abfertigung gemäß § 41 Abs 4 lit b FLAG 1967 auch nicht dem Dienstgeberbeitrag.

3.3. Zu Spruchpunkt III.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen sind, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Erwägungen dieses Erkenntnisses zitierten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 15. März 2022