

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***R1***, den Richter ***R2*** sowie die fachkundigen Laienrichterinnen ***R3*** und ***R4*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Bernhart Steuerberatungs GmbH, Albertgasse 35/15, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 12. Februar 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) vom 8. Jänner 2016 betreffend Haftung für Lohnsteuer 2013, Säumniszuschlag zur Lohnsteuer 2013, Dienstgeberbeitrag 2013, Säumniszuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013, Steuernummer ***BFStNr*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 9. November 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Lohnsteuer 2013, für deren Einbehaltung und Abfuhr die Beschwerdeführerin in Anspruch genommen wird, wird mit € 16.727,17 festgesetzt, der Dienstgeberbeitrag 2013 wird mit € 25.197,49 (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 1.710,73) festgesetzt, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 wird mit € 2.239,78 (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 152,06) festgesetzt.

Aus Anlass dieser Neufestsetzungen wird gemäß § 217 Abs. 8 BAO der Säumniszuschlag zur Lohnsteuer 2013 mit € 334,54 und der Säumniszuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 mit € 34,21 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 8.1.2016 verfügte die belangte Behörde (damals: Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf) nach einer vorangegangenen Außenprüfung gemäß § 82 EStG 1988 die Haftung der Beschwerdeführerin für Lohnsteuer 2013 i.H.v. € 73.920,61 und setzte gleichzeitig einen Säumniszuschlag i.H.v. € 1.478,41 fest. Mit weiterem Bescheid vom selben Tage setzte sie eine Nachforderung an Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds (DB) i.H.v. € 7.560,07 (insg. € 31.046,83) samt Säumniszuschlag i.H.v. € 151,20 und eine Nachforderung an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) i.H.v. € 672,01 (insg. € 2.759,73) fest. Zur Begründung verwiesen die Bescheide auf den Prüfbericht vom selben Tage. In diesem Prüfbericht wird ausgeführt, dass das Beschäftigungsverhältnis der Gesellschafter-Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin, Frau ***GF***, im Juli 2013 formal beendet und gleichzeitig ihre Beteiligung an der Beschwerdeführerin auf 50 (gemeint wohl: 80) % angehoben wurde. Am 11.4.2014 sei dieses Beteiligungsverhältnis auf 25 % gesenkt und am 1.5.2014 wieder ein Dienstverhältnis mit unverändertem Gehalt im Vergleich zum ersten begründet worden. Die belangte Behörde ging davon aus, dass hierbei weder von Seiten des Arbeitgebers noch von Seiten der Dienstnehmerin ernsthaft an eine tatsächliche endgültige Auflösung des Dienstverhältnisses gedacht war, sondern bereits bei Beendigung des Dienstverhältnisses im Juli 2013 geplant gewesen sei, alsbald ein neues Dienstverhältnis zu begründen. Aus steuerlicher Sicht sei daher nicht von zwei getrennten, sondern von einem einheitlichen Dienstverhältnis auszugehen, sodass der anlässlich der Beendigung im Juli 2013 ausgezahlten Abfertigung i.H.v. € 168.001,55 die steuerliche Begünstigung des § 67 Abs. 3 u. 6 EStG 1988 zu versagen sei.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Beschwerde vom 12.2.2016. Darin hält die Beschwerdeführerin der belangten Behörde entgegen, dass seitens der Gesellschafter-Geschäftsführerin ***GF*** und ihres Ehegatten und weiteren Gesellschafters schon seit längerem geplant gewesen sei, das Unternehmen der Beschwerdeführerin zu verkaufen. Der Grund hierfür sei darin gelegen, dass das Ehepaar einerseits mehr gemeinsame Freizeit für Reisen zur Verfügung haben wollte und andererseits der Ehegatte der Gesellschafter-Geschäftsführerin, bei dem es sich um einen erfolgreichen Autor handelt, die Beteiligung abgeben wollte, nachdem in Medien über seine Vermögensverhältnisse berichtet wurde. Zunächst seien entsprechende Verkaufsverhandlungen mit einem langjährigen Mitarbeiter der Beschwerdeführerin geführt worden, der sich aber letztlich nicht in der Lage sah, das unternehmerische Risiko zu tragen. Daher sei eine innerfamiliäre Lösung beschlossen worden und habe der Sohn der Gesellschafter-Geschäftsführerin zunächst im April 2014 die Mehrheit der Anteile und nach einer Einarbeitungszeit von einem Jahr auch die Geschäftsführung übernommen. Es treffe daher nicht zu, dass die unmittelbare, im wesentlichen unveränderte

Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen worden sei. In der Beschwerde wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Über Aufforderung der belangten Behörde vom 24.3.2016, Nachweise für die Verkaufsbemühungen vorzulegen und darzulegen, weshalb bereits im Juli 2013 20 % der Anteile an den Sohn der Gesellschafter-Geschäftsführerin übertragen wurden, wenn zu diesem Zeitpunkt noch nicht klar war, ob der Betrieb verkauft werden würde bzw. lediglich die Übernahme der Gesellschaftsanteile des Ehegatten der Gesellschafter-Geschäftsführerin im Vordergrund standen, legte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 25.4.2016 eine diesbezügliche schriftliche Erklärung ihres Mitarbeiters ***MA*** vom 18.4.2016 vor und ergänzte, dass bereits 2012 erste Überlegungen getroffen worden seien, das Familienunternehmen zu veräußern. Zunächst sei die Übertragung der Anteile des Ehegatten der Gesellschafter-Geschäftsführerin vorgenommen worden, wobei der größere Teil dieser Anteile an die Gesellschafter-Geschäftsführerin übertragen wurde und der kleinere Teil an deren Sohn. In der Folge seien Gespräche mit Kaufinteressenten geführt worden. Nachdem diese nicht zu einem erfolgreichen Abschluss geführt haben, sei die innerfamiliäre Lösung mit dem Sohn der bisherigen Gesellschafter-Geschäftsführerin als einzige Variante verblieben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.8.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde begründete dies damit, dass die Beschwerdeführerin entgegen der Aufforderung vom 24.3.2016 keine ausreichenden Nachweise über die Verkaufsbemühungen sowie über die Beendigung und Abrechnung und die Neubegründung des Dienstverhältnisses der Gesellschafter-Geschäftsführerin erbracht habe, sodass sich keine andere Beurteilung gegenüber dem angefochtenen Bescheid ergebe.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 16.9.2016. Darin führt die Beschwerdeführerin aus, dass von einer „unmittelbaren, im wesentlichen unveränderten Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses“ nicht gesprochen werden könne, da die Beendigung und Neubegründung des Dienstverhältnisses eine zwingende Folge der Beteiligungsverhältnisse war, zwischen der Beendigung des ersten und der Begründung des zweiten Dienstverhältnisses neun Monate lagen, in den beiden Dienstverhältnissen jeweils unterschiedlich hohe Gehälter ausbezahlt wurden und die Gesellschafter-Geschäftsführerin in ihrem zweiten Dienstverhältnis einem neuen Mehrheitsgesellschafter gegenüberstand. Demnach sei von zwei unabhängigen Dienstverhältnissen auszugehen. Die Annahme der Behörde, dass weder von der Arbeitgeberin noch von der Dienstnehmerin ernsthaft an eine tatsächliche Beendigung des Dienstverhältnisses gedacht war, sei durch keinerlei Beweise gestützt.

Mit E-Mail vom 9.11.2022 und nochmals mündlich in der Verhandlung vom selben Tage bestätigte die belangte Behörde, dass die Lohnsteuer unter der Voraussetzung, dass die Zahlung vom Juli 2013 als Abfertigung zu qualifizieren ist, korrekt berechnet und vollständig

abgeführt wurde, nämlich € 10.080,09, das sind 6% der ausbezahlten Abfertigung von € 168.001,55.

Nach der mündlichen Verhandlung brachte die belangte Behörde ergänzend vor, dass ***GF*** am 1.2.2016 abermals ein Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin (nicht als Geschäftsführerin und zu wesentlich reduzierten Bezügen) begründet und am 1.3.2020 die Alterspension angetreten habe. Weiters sei das Gehalt der ***GF*** mit Mai 2013, also drei Monate vor (erstmaliger) Beendigung des Dienstverhältnisses um 33 % angehoben worden. Mangels erkennbarer Rechtfertigung für diese Gehaltserhöhung könne eine allenfalls gebührende Steuerbegünstigung i.S.d. § 67 Abs. 3 EStG 1988 nur von einer Abfertigung gewährt werden, die sich vom Gehalt vor der Erhöhung errechnet. Die Beschwerdeführerin entgegnete, dass die Gehaltserhöhung aufgrund der ausgezeichneten Leistung der Geschäftsführerin erfolgt sei. Das bis dahin bezogene Gehalt habe nicht der Verantwortung der Position und der Ertragskraft des Unternehmens entsprochen. Es treffe daher nicht zu, dass die Erhöhung ohne erkennbare Rechtfertigung geschehen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin betreibt eine Schlosserei in der Rechtsform einer GmbH mit rd. 20-30 Beschäftigten in der Werkstatt und 2-3 Beschäftigten (einschließlich Geschäftsführer/in) in der Verwaltung. Geschäftsführerin war vom 12.5.1987 bis 23.4.2015 ***GF***, geb. XX.XX.XXXX. Gesellschafter waren zunächst ***GF*** zu 20 % und deren Ehegatte ***GF-EG*** zu 80 %. Im Jahr 2012 beschlossen die Ehegatten, sich aus dem Unternehmen der Beschwerdeführerin zurückzuziehen. Einerseits wollten sie mehr Freizeit für gemeinsame Reisen haben, andererseits handelt es sich bei Herrn ***GF-EG*** um einen erfolgreichen und bekannten Autor, dessen Vermögenssituation von den Medien beobachtet wird und der aufgrund seiner Beteiligung an der Beschwerdeführerin in Zeitungen bereits als „Schlossbesitzer“ bezeichnet wurde. Um derartige Berichte in Zukunft zu vermeiden, wollte er sich von seinen Geschäftsanteilen trennen. Mit Notariatsakt vom 22.7.2013 übertrug daher zunächst ***GF-EG*** seine Geschäftsanteile im Ausmaß von 60 % an ***GF***, die dadurch 80 %ige Gesellschafterin wurde, und im Ausmaß von 20 % an deren Sohn ***GF-Sohn*** (dessen Anteil sollte auch nach dem Rückzug der Ehegatten weiterhin im Besitz der Familie bleiben). Aus diesem Anlass zahlte die Beschwerdeführerin an ***GF***, die bislang in einem unselbstständigen Arbeitsverhältnis zur Beschwerdeführerin stand und die Tätigkeit als Geschäftsführerin ab nun selbstständig ausübte, eine Abfertigung i.H.v. € 168.001,55 aus, die sich in € 144.001,33 gesetzliche Abfertigung und € 24.000,22 freiwillige Abfertigung aufgliederte. Die freiwillige Abfertigung wurde damals im Ausmaß von zwei Monatsgehältern vereinbart. Eine Kündigung oder einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses erfolgte

nicht. Das Gehalt aus dem unselbstständigen Arbeitsverhältnis einschließlich aller Zulagen sowie unter Einrechnung des anteiligen 13. und 14. Monatsbezuges (Bemessungsgrundlage für die Abfertigung) betrug im Jahr 2013 bis einschließlich April € 9.284,66 und ab einschließlich Mai € 12.000,11. Abgesehen von dieser knapp 30%igen Erhöhung erhielt ***GF*** seit 2010 nur die kollektivvertraglich vorgesehenen Gehaltserhöhungen. Die Beschwerdeführerin erwirtschaftete im Jahr 2010 einen Gewinn von € 154.486,53, im Jahr 2011 € 157.213,09, im Jahr 2012 € 295.272,79, im Jahr 2013 € 161.086,33 und im Jahr 2014 € 191.728,91.

In der Folge wurde versucht, einen Käufer für das Unternehmen bzw. die Geschäftsanteile zu finden. So wurde ab Anfang 2014 mit ***MA***, einem langjährigen Mitarbeiter der Beschwerdeführerin verhandelt, der Interesse an einem Erwerb hatte. Entsprechend den finanziellen Möglichkeiten des Mitarbeiters war in Aussicht genommen, die Anteile der ***GF*** in 4 Tranchen zu veräußern. Letztlich sah sich ***MA*** jedoch angesichts des geforderten Kaufpreises von € 500.000,00 und der hierfür erforderlichen Fremdfinanzierung außerstande, das mit dem Erwerb verbundene unternehmerische Risiko zu tragen, sodass diese Verkaufsbemühungen nicht zu einem erfolgreichen Abschluss geführt haben. Auch Verkaufsgespräche mit einem zunächst interessierten Mitbewerber blieben erfolglos. Nachdem ein (außenstehender) Erwerber nicht gefunden werden konnte, ist man innerhalb der Familie ***GF*** übereingekommen, dass ***GF-Sohn*** das Unternehmen fortführen soll. Mit Notariatsakt vom 7.4.2014 übertrug ***GF*** daher Geschäftsanteile im Ausmaß von 55 % an ***GF-Sohn***, sodass dieser nunmehr 75 % an der Beschwerdeführerin hielt und ***GF*** 25 %. Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin blieb zunächst ***GF***, die diese Tätigkeit ab Mai 2014 wieder im Rahmen eines (unselbstständigen) Dienstverhältnisses ausübte. Dadurch sollte gewährleistet sein, dass ***GF-Sohn*** an seine zukünftige Funktion als Geschäftsführer herangeführt wird und sich einarbeiten kann, während die Leitungsfunktion noch von der langjährigen und erfahrenen Geschäftsführerin ***GF*** ausgeübt wird. Eine derartige Einarbeitungsphase war mit einem außerfamiliären Erwerber der Geschäftsanteile nicht geplant, sondern hätte sich ***GF*** diesfalls gleichzeitig mit der Anteilsveräußerung endgültig aus dem Unternehmen der Beschwerdeführerin zurückgezogen. Mit 24.4.2015 übergab ***GF*** die Geschäftsführung an ihren Sohn. Die 25 %ige Beteiligung an der Beschwerdeführerin behielt sie. Das Dienstverhältnis der ***GF*** zur Beschwerdeführerin wurde zunächst im Jahr 2015 beendet. Ab 1.2.2016 stand sie mit einem Monatsbezug von knapp über € 2.000,00 erneut in einem Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin ohne Geschäftsführerin zu sein.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Veränderungen bei der Beschwerdeführerin (Veräußerung der Geschäftsanteile, Änderungen in der Geschäftsführung) ergeben sich aus

dem offenen Firmenbuch (FN ***XXXXX***) sowie aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Urkunden, nämlich aus dem Notariatsakt vom 22.7.2013 und den Anträgen an das Handelsgericht Wien als Firmenbuchgericht vom 22.7.2013 und 7.4.2014. Die Feststellungen zum Mitarbeiterstand der Beschwerdeführerin gründen sich auf deren glaubwürdige und unwidersprochene Angaben in der mündlichen Verhandlung. Dass ***GF*** ihre Tätigkeit als Geschäftsführerin zunächst im Rahmen eines (unselbstständigen) Dienstverhältnisses ausgeübt hat, ergibt sich aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Lohnkonten 2010 bis 2013. Darin wird ***GF*** als LSt-, DB- und DZ-pflichtige, bei der WGKK krankenversicherte Angestellte geführt. Dass der ursprüngliche Dienstvertrag bzw. Dienstzettel aus dem Jahr 1987 nicht vorgelegt wurde (bzw. offenbar nicht mehr aufgefunden werden konnte: s. Eingabe vom 25.4.2016, Pkt 6.; Vorlageantrag vom 16.9.2016, Pkt 6.), steht dieser Annahme nicht entgegen. Aus diesem Lohnkonto ergeben sich auch die Feststellungen zur ausbezahlten Abfertigung sowie zum laufenden Monatsgehalt. Die Feststellungen zum neuerlichen Dienstverhältnis ab Mai 2014 ergeben sich aus dem diesbezüglichen Dienstzettel vom 2.5.2014, jene zum dritten Dienstverhältnis ab 1.2.2016 aus dem von der belangten Behörde vorgelegten Versicherungsdatenauszug. Die von der Beschwerdeführerin im Zeitraum 2010-2014 erwirtschafteten Gewinne sind den diesbezüglichen, von der Beschwerdeführerin vorgelegten Körperschaftssteuerbescheiden entnommen. All dies ist zwischen den Parteien im Übrigen unstrittig.

Strittig ist, aus welcher Motivation heraus die gesellschaftsrechtlichen Änderungen erfolgten, ob (ernsthafte) Verkaufsbemühungen stattgefunden haben sowie insbesondere ob bei Auflösung des ursprünglichen Dienstverhältnisses im Juli 2013 bereits beabsichtigt war, dieses alsbald wieder neu zu begründen. Die belangte Behörde meint, dass seitens der Beschwerdeführerin und ***GF*** nicht ernsthaft eine endgültige Auflösung des Dienstverhältnisses beabsichtigt war, sondern vielmehr, dass ***GF*** wieder in ein neuerliches Dienstverhältnis mit ihrer Arbeitgeberin eintritt. Dem ist entgegenzuhalten, dass Anhaltspunkte für eine derartige Absicht nicht vorliegen. So wurden - wie sich aus der Erklärung des ***MA*** vom 18.4.2016 und der schriftlichen Zeugenaussage der ***GF*** vom 2.11.2022 ergibt - ernsthafte aber letztlich erfolglose Verkaufsverhandlungen mit einem Mitarbeiter der Beschwerdeführerin geführt und ist für das Gericht daher naheliegend, dass auch nach anderen Interessenten gesucht wurde. Weiters hat sich ***GF*** letztlich rund drei Jahre nach dem Entschluss, die Tätigkeit für die Beschwerdeführerin aufzugeben tatsächlich und endgültig von der Geschäftsführung zurückgezogen und erfolgte die neuerliche Tätigkeit für die Beschwerdeführerin ab 1.2.2016 in anderer Funktion, zu einem Bruchteil des früheren Gehaltes und damit offenkundig zu einem deutlich reduzierten Stundenausmaß. Im Einklang damit steht, dass - wie ***GF*** in ihrer schriftlichen Zeugenaussage vom 2.11.2022 angegeben hat - das Ehepaar ***GF*** mehr Zeit für Reisen haben wollte und ***GF-EG*** nach Berichten in verschiedenen Medien nicht mehr im Firmenbuch aufscheinen wollte. Das Gericht hat daher keinen Zweifel daran, dass in jenem Zeitpunkt, als das ursprüngliche

Dienstverhältnis infolge Aufstockung des Geschäftsanteiles auf 80 % aufgelöst wurde, die Absicht bestand, das Unternehmen zu verkaufen und sich aus diesem endgültig zurückzuziehen. Auch die Motivation des Gesellschafters ***GF-EG***, seine Geschäftsanteile abzugeben, erscheint dem Gericht - auch unabhängig von bereits erfolgten Medienberichten - nachvollziehbar und glaubhaft. Dass sich Medien für die Vermögensverhältnisse von Prominenten interessieren und immer wieder darüber berichten, ist allgemein bekannt. Eine aus dem öffentlichen Firmenbuch ersichtliche Beteiligung kann zudem leicht in Erfahrung gebracht werden, sodass jederzeit damit gerechnet werden musste, dass (erneut) über diese Beteiligung berichtet wird.

Dass das Dienstverhältnis in der Folge neu begründet wurde, nachdem ***GF*** die Anteilsmehrheit an ihren Sohn übertrug, und danach zunächst noch Geschäftsführerin blieb, war daher nach Auffassung des Gerichtes eine - ungeplante - Konsequenz daraus, dass die Verkaufsbemühungen mit außenstehenden (familienfremden) Interessenten scheiterten und entschieden wurde, dass ***GF-Sohn*** das Unternehmen übernimmt. Dass ***GF*** nach Übernahme der Mehrheitsanteile durch ihren Sohn noch einige Zeit Geschäftsführerin blieb, um diesem eine Einarbeitung zu ermöglichen, erscheint insofern nachvollziehbar, als es ihr als Mutter wohl ein Anliegen gewesen sein muss, dass ihr Sohn das Unternehmen erfolgreich übernehmen und fortführen kann. Ebenso nachvollziehbar erscheint es, dass einem fremden Erwerber eine solche Einarbeitungsphase nicht gewährt worden wäre. Einerseits bestand gegenüber einem solchen Erwerber keine (familiär bedingte) Veranlassung, Anstrengungen für eine erfolgreiche Unternehmensfortführung zu setzen, andererseits hatten familienfremde Interessenten (langjährige Mitarbeiter bzw. Mitbewerber) als Kenner des Unternehmens bzw. der Branche wohl auch keinen Bedarf an einer solchen „Einschulung“. Zudem ist davon auszugehen, dass ein (familienfremder) Erwerber die bisherige Geschäftsführerin abberufen und sich selbst oder eine Person seines Vertrauens als Geschäftsführer/in eingesetzt hätte. Für das Gericht ist daher naheliegend, dass ***GF*** - wie sie in ihrer schriftlichen Einvernahme angegeben hat - bei einer Veräußerung der Geschäftsanteile an Familienfremde nicht Geschäftsführerin geblieben wäre, sondern die Geschäftsführung gleichzeitig mit der Veräußerung der Geschäftsanteile zurückgelegt und das Unternehmen verlassen hätte. Zu einer Neubegründung des Dienstverhältnisses wäre es diesfalls nicht gekommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilw. Stattgabe)

In Bezug auf das Rechtsverhältnis zwischen einer GmbH und ihrem Geschäftsführer ist zwischen der gesellschaftsrechtlichen Bestellung, die den Geschäftsführer zum vertretungsbefugten Organ der Gesellschaft macht, einerseits und dem Rechtsverhältnis, das die wechselseitigen Rechte und Pflichten (Arbeitsleistung, Bezahlung) regelt, andererseits zu unterscheiden. Ersteres erfolgt (grundsätzlich) durch Beschluss der Gesellschafter (s. § 15

GmbHG), zweiteres durch Werkvertrag, Geschäftsbesorgungsvertrag, freien Dienstvertrag oder „echten“ Arbeitsvertrag. Letzteres ist nur möglich, wenn der Geschäftsführer in der für ein Dienstverhältnis charakteristischen persönlichen Abhängigkeit zur Gesellschaft steht. Dies ist nach herrschender Rechtsprechung jedenfalls dann nicht der Fall, wenn er zu mehr als 50 % an ihr beteiligt ist, da er diesfalls einen beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft hat und diese gegen seinen Willen keinen Weisungsbeschluss i.S.d. § 20 GmbHG fassen kann (VwGH 17.6.1980, 2977/79; 19.09.1984, 83/11/0269; 18.02.1988, 87/09/0267; OGH 22.12.1993, 8 Ob 28/93; 17.10.2002, 8 ObA 68/02m). Erwirbt nun ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der zu weniger als 50 % an der Gesellschaft beteiligt ist und arbeitsrechtlich in einem (echten, also unselbstständigen) Dienstverhältnis zu dieser steht, weitere Geschäftsanteile, sodass seine Beteiligung auf über 50 % steigt, muss dies zur Folge haben, dass sein Dienstverhältnis ipso iure endet, ohne dass es einer diesbezüglichen Willenserklärung (Kündigung, einvernehmliche Auflösung) bedarf. Da eine derartige Auflösung des Dienstverhältnisses nicht einen der anspruchshindernden Tatbestände des § 23 AngG verwirklicht, hat sie zur Folge, dass der (bisher unselbstständige und nunmehr selbstständige) Gesellschafter-Geschäftsführer einen Anspruch auf Auszahlung der Abfertigung erwirbt (Zorn, RdW 1991, 123; Höfle, SWK 9/1998, 289; LStR 2002, Rz. 1074; OGH 24.5.1989, 9 ObS 5/89; 30.8.2018, 9 ObA 67/18w, zum Fall der Bestellung eines Angestellten einer Aktiengesellschaft zum - jedenfalls und unabhängig von einer allfälligen Beteiligung weisungsfreien - Vorstandsmitglied). Lag die Beteiligung eines solchen Gesellschafter-Geschäftsführers vor der Aufstockung der Anteile zudem bei max. 25 %, bezog er (lohnsteuerpflichtige) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988) und erfolgt die Besteuerung der Abfertigung daher nach § 67 Abs. 3 u. 6 EStG 1988.

GF war bis zum 22.7.2013 zu 20 % an der Beschwerdeführerin beteiligt und übte ihre Geschäftsführerfunktion aufgrund eines (echten) Dienstvertrages aus. Sie war daher sowohl arbeitsrechtlich als auch steuerrechtlich Dienstnehmerin bzw. unselbstständig erwerbstätig. Durch die Aufstockung ihrer Anteile auf 80 % endete ipso iure das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis und löste dies den Anspruch auf Auszahlung der Abfertigung aus. Da sie bis dahin Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezog, unterliegt die Abfertigung der (begünstigten) Besteuerung nach § 67 Abs. 3 u. 6. EStG 1988. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn in der Folge ein neues Dienstverhältnis zum selben Arbeitgeber begründet wird. Ausnahmen davon sind nach der Rechtsprechung nur dort angebracht, wo die unmittelbare, im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde (VwGH 25.5.1988, 87/13/0178; 7.2.1990, 89/13/0033; 25.3.1992, 90/13/0068). Eine derartige Vorgangsweise kann Missbrauch i.S.d. § 22 BAO darstellen (Zorn, RdW 1991, 123). Da hier eine solche Vereinbarung oder Zusage nicht getroffen wurde, sondern vielmehr beabsichtigt war, dass ***GF*** mit der Veräußerung der Geschäftsanteile auch die Geschäftsführung zurücklegt und das Unternehmen verlässt, liegt die von der Rechtsprechung bezeichnete Ausnahmesituation nicht vor. Dass sie entgegen den ursprünglichen Plänen auch nach Veräußerung der

Anteilmehrheit für rd. ein Jahr Geschäftsführerin blieb, war dem Umstand geschuldet, dass das Unternehmen nun nicht von einem Familienfremden, sondern von ihrem Sohn übernommen und fortgeführt wurde und dieser die Möglichkeit haben sollte, sich einzuarbeiten, während die Geschäftsführung noch von der bisherigen Geschäftsführerin wahrgenommen wird. Ein Missbrauch, also eine wirtschaftlich unangemessene und nur durch eine angestrebte Steuerersparnis erklärbare Vorgangsweise, kann darin nach Auffassung des Gerichtes nicht erblickt werden. Zudem lagen zwischen der Beendigung des ersten und der Begründung des zweiten Dienstverhältnisses neun Monate, sodass von einer „unmittelbaren“ Fortsetzung nicht gesprochen werden kann. In Bezug auf das dritte Dienstverhältnis (ab 1.2.2016) kann auch von einer „unveränderten“ Fortsetzung nicht gesprochen werden, da ***GF*** nicht mehr als Geschäftsführerin und nur noch in einem reduzierten Ausmaß tätig war.

Allerdings ist zu beachten, dass nach der Rechtsprechung Abfertigungsansprüche nur insoweit steuerlich begünstigt sind, als sie sich aus der unveränderten Fortführung des mehrjährigen Dienstverhältnisses und daraus resultierenden gesetzlichen Ansprüchen ergeben. Davon kann nicht gesprochen werden, wenn das Entgelt wenige Monate vor Auflösung des Dienstverhältnisses - ohne erkennbare Rechtfertigung in einem veränderten vertraglichen Arbeitsumfang oder in einem unangemessenen Ausmaß zu solchen Veränderungen - wesentlich erhöht wird. Insoweit liegt ungeachtet eines Durchschlagens der Erhöhung auf § 23 AngG keine Abfertigung „aufgrund gesetzlicher Vorschriften“ i.S.d. § 67 Abs. 3 EStG 1988 vor (VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0037). Das Gehalt der ***GF*** einschließlich aller Zulagen sowie unter Einrechnung des anteiligen 13. und 14. Monatsbezuges (Bemessungsgrundlage für die Abfertigung) wurde mit Mai 2013, also drei Monate vor Beendigung des Dienstverhältnisses, von € 9.284,66 auf € 12.000,11 angehoben. Diese rd. 30%ige Gehaltserhöhung rechtfertigt die Beschwerdeführerin damit, dass sie nicht zuletzt aufgrund der ausgezeichneten Leistung der Geschäftsführerin im Zeitraum 2010-2014 Gewinne i.H.v. durchschnittlich knapp € 200.000,00 erwirtschaftet habe. Dem ist entgegenzuhalten, dass darin ein „veränderter vertraglicher Arbeitsumfang“ nicht zu erkennen ist. Weiters erklärt dies nicht, weshalb die Erhöhung erst im Mai 2013 vorgenommen wurde und nicht schon zu jenem (nicht näher bekannten, aber offenbar vor 2010 liegenden) Zeitpunkt, als die Gewinne die nun ins Treffen geführte Höhe erreicht haben. Mangels einer schlüssigen Rechtfertigung muss daher davon ausgegangen werden, dass die Erhöhung aus Anlass der bevorstehenden Beendigung des Dienstverhältnisses vorgenommen wurde. Die gesetzliche Abfertigung ist daher nur insoweit steuerlich begünstigt, als sie sich aus dem bis einschließlich April 2013 bezahlten Gehalt (€ 9.284,66) ergibt. Die Rechtsprechung des VwGH ist auf freiwillige Abfertigungen - zumindest wenn sie sich wie die gesetzliche Abfertigung nach einem Vielfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmen - übertragbar, da auch hier ein aus der unveränderten Fortführung des mehrjährigen Dienstverhältnisses resultierender Anspruch insoweit nicht vorliegt, als er sich lediglich aus einer anlässlich der Auflösung des Dienstverhältnisses kurzfristig

eingräumten Erhöhung ergibt. Andernfalls könnte diese Rechtsprechung umgangen werden, indem jener Teil der gesetzlichen Abfertigung, der auf der kurzfristigen Erhöhung beruht und demnach nicht nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 steuerbegünstigt ist, als freiwillige Abfertigung tituliert wird, um dennoch die Steuerbegünstigung (nach § 67 Abs. 6 EStG 1988) zu lukrieren. Auch die freiwillige Abfertigung, die hier das Doppelte des laufenden Bezuges beträgt, ist daher nur insoweit steuerlich begünstigt, als sie auf einem laufenden Monatsgehalt von € 9.284,66 beruht.

Da ***GF*** bei Beendigung des Dienstverhältnisses im Jahr 2013 eine Dienstzeit von mehr als 25 Jahren (rd. 26 Jahre) zurückgelegt hat, beträgt die gesetzliche Abfertigung das zwölfwache des letzten monatlichen Entgeltes (§ 23 Abs. 1 AngG). In diese Berechnungsgrundlage sind auch Sonderzahlungen, die regelmäßig anfallen, wie z.B. das 13. und 14. Monatsgehalt einzubeziehen (Auer-Mayer/Burgstaller/Preyer, AngG, Rz 33 zu § 23, m.w.N.). Die geleistete gesetzliche Abfertigung ist daher im Ausmaß von € 111.415,92 ($€ 9.284,66 \times 12$) gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 mit einem festen LSt-Satz von 6% (sohin mit € 6.684,96) zu versteuern. Die freiwillige Abfertigung unterliegt gemäß § 67 Abs. 6 Z. 1 u. 2 EStG 1988 mit einem Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate und darüber hinaus infolge der mehr als 25-jährigen Dienstzeit mit 12/12 der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate dem begünstigten 6%igen Steuersatz. Die im vorliegenden Fall gewährte freiwillige Abfertigung beläuft sich auf zwei Monatsbezüge und liegt daher innerhalb der von § 67 Abs. 6 Z. 1 u. 2 EStG 1988 normierten Grenzen, sodass sie im Ausmaß von € 18.569,32 ($€ 9.284,66 \times 2$) ebenfalls mit einem festen LSt-Satz von 6% (sohin mit € 1.114,16) zu versteuern ist.

Darüber hinaus, also mit einem Teilbetrag von € 38.016,31 ($€ 168.001,55 - € 111.415,92 - € 18.569,32$) unterliegt die Abfertigung der tarifmäßigen Besteuerung gem. § 33 EStG 1988. Insoweit war daher die Lohnsteuer anhand der Lohnsteuertabelle (LStR 2002, Rz 1406, i.d.F. BMF-010222/0142-VI/7/2012 vom 20.12.2012 [Gültigkeitszeitraum 20.12.2012 bis 10.12.2015]) wie folgt neu zu berechnen:

BMG alt	€ 63.068,68
Hinzurechnung (nicht begünstigter Teil d. Abf.)	€ 38.016,31
BMG neu	€ 101.084,99
50 % Grenzsteuersatz bei Monatslohn über € 5.016,00	€ 50.542,50
Abzug an eingearbeitetem Verkehrsabsetzbetrag, Sonderausgaben- und Werbungskostenpauschale f. 7 Monate á € 850,50	€ -5.953,50

bereits entrichtete Steuer auf lfd. Bezüge	€ -25.580,86
bereits entrichtete Steuer auf Abf., soweit sie nicht auf d. begünstigten Teil entfällt (€ 10.080,09 - € 6.684,96 - € 1.114,16)	€ -2.280,97
Nachforderung LSt	€ 16.727,17

Die in § 67 Abs. 3 u. 6 EStG 1988 genannten Bezüge zählen nicht zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds (DB) und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) (§ 41 Abs. 4 lit. b FLAG bzw. § 122 Abs. 7 WKG i.d.F. vor BGBl. I Nr. 73/2017). Diese Abgaben sind daher nur von jenem Teilbetrag der Abfertigung festzusetzen, der nicht der begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs. 3 u. 6 EStG 1988 unterliegt, also von einem Betrag i.H.v. € 38.016,31. Einschließlich der bereits bisher dem DB und DZ unterzogenen Löhne und Gehälter i.H.v. € 521.928,00 beträgt die Bemessungsgrundlage für DB und DZ daher € 559.944,31. Der Dienstgeberbeitrag belief sich im Jahr 2013 auf 4,5 % (§ 47 Abs. 5 FLAG) und beträgt demnach € 25.197,49, sodass sich abzüglich der bisher geleisteten Zahlungen i.H.v. € 23.486,76 eine Nachforderung i.H.v. € 1.710,73 ergibt. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag belief sich im Jahr 2013 auf 0,4 % (Bundesanteil 0,15 % + Landesanteil Wien 0,25 %; s. https://www.wko.at/service/oe/kammerumlagen_2013.pdf) und beträgt daher € 2.239,78, sodass sich abzüglich der bisher geleisteten Zahlungen i.H.v. € 2.087,72 eine Nachforderung i.H.v. € 152,06 ergibt.

Nachdem die Stammabgaben nicht fristgerecht vollständig entrichtet wurden, ist gemäß § 217 Abs. 1 BAO ein Säumniszuschlag zu entrichten, der (zunächst) 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages beträgt (§ 217 Abs. 2 BAO). Umstände, welche der Festsetzung von Säumniszuschlägen entgegenstehen würden, sind nicht ersichtlich. Die Beschwerde richtet sich zwar nominell auch gegen die Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen zur Lohnsteuer und zum Dienstgeberbeitrag, führt aber ausschließlich Argumente an, die sich gegen die Stammabgaben richten, und ist daher insofern unberechtigt, als der Säumniszuschlag auch dann geschuldet ist, wenn der Bescheid über die Festsetzung der Stammabgabe sachlich unrichtig sein sollte und/oder bekämpft wird (VwGH 30.5.1995, 95/13/0130; 26.5.1999, 99/13/0054; 2.3.2000, 99/15/0145; 18.9.2003, 2002/16/0072; 26.1.2006, 2005/16/0240; 24.1.2018, Ra 2017/13/0023). Wird jedoch die Stammabgabe in der Folge herabgesetzt, hat dies gemäß § 217 Abs. 8 BAO auch eine entsprechende Reduktion des Säumniszuschlages zur Folge. Da die Säumniszuschläge zur Lohnsteuer und zum Dienstgeberbeitrag angefochten und damit Gegenstand des Beschwerdeverfahrens sind, kann die Herabsetzung dieser Stammabgaben zum Anlass genommen werden, die Säumniszuschläge durch das Bundesfinanzgericht herabzusetzen. Der Säumniszuschlag zur Lohnsteuer wurde

daher auf € 334,54 ($\text{€ } 16.727,17 \cdot 2\%$) reduziert, der Säumniszuschlag zum Dienstgeberbeitrag auf € 34,21 ($\text{€ } 1.710,73 \cdot 2\%$).

Soweit die belangte Behörde vorbringt, es sei nicht fremdüblich, dass Fr. ***GF*** die Anteile ihres Ehegatten unentgeltlich und zudem von der Beschwerdeführerin eine freiwillige Abfertigung erhalten hat, und damit anspricht, dass es sich bei der freiwilligen Abfertigung möglicherweise um eine verdeckte Ausschüttung handeln könnte, ist festzuhalten, dass Gegenstand des Beschwerdeverfahrens die mit den erstinstanzlichen Bescheiden festgesetzten Lohnabgaben (LSt, DB, DZ) sind. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist die Änderungsbefugnis der Rechtsmittelinstanz durch die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (die „Sache“), begrenzt. Durch die Rechtsmittelentscheidung darf daher nicht eine Sachentscheidung im Ergebnis erstmals erlassen werden, insbesondere darf die Rechtsmittelinstanz nicht eine andere Abgabe an Stelle der im angefochtenen Bescheid festgesetzten Abgabe festsetzen (st. Rsp. zur Rechtslage vor dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013; für das verwaltungsgerichtliche Rechtsmittelverfahren kann nichts Anderes gelten: VwGH 23.4.1993, 91/17/0066; 28.2.2002, 2000/16/0317; 25.5.2005, 2003/17/0017). Dem Bundesfinanzgericht wäre es daher jedenfalls verwehrt, die aus einer allfälligen verdeckten Ausschüttung resultierenden Abgaben (in Bezug auf die Beschwerdeführerin also KEST im Haftungswege) erstmals festzusetzen. Ob die Gewährung einer freiwilligen Abfertigung nach 26 Dienstjahren, die zudem mit zwei Monatsgehältern weit unter jenem Ausmaß liegt, bis zu welchem sie steuerlich begünstigt ist (§ 67 Abs. 6 Z. 1 u. 2 EStG 1988), tatsächlich fremdunüblich ist, kann daher dahingestellt bleiben.

Die von der belangten Behörde beantragte ergänzende Beweisaufnahme (Auftrag an die Beschwerdeführerin, weitere Unterlagen über die beabsichtigte Veräußerung der Geschäftsanteile vorzulegen) konnte unterbleiben. An der Feststellung, dass bei Beendigung des Dienstverhältnisses im Jahr 2013 beabsichtigt war, dass sich Fr. ***GF*** vollständig und endgültig aus dem Unternehmen zurückzieht, sobald dieses (an einen familienfremden Erwerber) verkauft ist, hätte auch nichts ändern können, wenn die Beschwerdeführerin nicht in der Lage gewesen wäre, weitere Unterlagen über die Verkaufsbemühungen vorzulegen. Da ein Verkauf an einen Familienfremden nicht zustande gekommen ist, kann ein unterfertigter Abtretungsvertrag naturgemäß nicht existieren. Es könnte allenfalls ein Vertragsentwurf bzw. Korrespondenz existieren, deren Vorlage diese Feststellung zusätzlich untermauert hätte. Die Nichtvorlage bzw. Nichtexistenz solcher Urkunden wäre allerdings nicht geeignet gewesen, die Glaubwürdigkeit der vorliegenden Aussagen (***MA*** und ***GF***) in Zweifel zu ziehen. Einerseits wäre es eine durchaus übliche und nachvollziehbare Vorgehensweise, einen (mit Kosten verbunden) Vertragsentwurf erst dann erstellen zu lassen, wenn man zu einer grundsätzlichen Einigung gekommen ist, andererseits erscheint es naheliegend, dass mit ***MA***, der als Mitarbeiter ohnedies täglich im Betrieb anwesend war, nicht schriftlich korrespondiert, sondern mündlich verhandelt wurde. In Bezug auf die Verkaufsgespräche mit

dem Mitbewerber ist zudem zu beachten, dass - wie dem Schriftsatz der Beschwerdeführerin vom 25.4.2016 zu entnehmen ist - dieser den beteiligten Rechtsanwalt nicht von der Verschwiegenheit entbunden hat, sodass auf diesem Wege keine ergänzenden Unterlagen erhältlich sind. Der Beweisantrag erweist sich daher als unerheblich.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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. Dass bei Auflösung eines Dienstverhältnisses und späterer Begründung eines neuen Dienstverhältnisses zum selben Dienstgeber nur unter der Voraussetzung, dass eine solche Vorgangsweise von vornherein geplant war, steuerlich ein einheitliches Dienstverhältnis angenommen werden kann, ist durch die o.a. Rechtsprechung geklärt. Ob eine solche Vorgangsweise im konkreten Fall geplant war, stellt dagegen eine Tatsachenfrage dar. Weiters ist durch die Rechtsprechung geklärt, dass im Falle einer erheblichen Gehaltserhöhung ohne erkennbare Rechtfertigung kurze Zeit vor Beendigung des Dienstverhältnisses die Abfertigung nur insofern steuerbegünstigt ist, als sie nach dem niedrigeren Gehalt bemessen wird. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren daher gegenständlich nicht zu lösen.

Wien, am 13. März 2023