

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Nathalie Kovacs, die Richterinnen Mag. Corinna Engenhardt und die fachkundigen Laienrichter ***Laienrichter 1*** und ***Laienrichter 2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Vertreter***, über die Beschwerde vom 23. Dezember 2011 gegen die Bescheide des Finanzamt Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 28. November 2011 betreffend Körperschaftsteuer 2008 und Körperschaftsteuer 2009, und die Beschwerde vom 3. September 2015 gegen den Bescheid des Finanzamt Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 12. August 2015 betreffend Haftung Kapitalertragssteuer 2009, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. September 2024 in Anwesenheit des Schriftführers ***S*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2009 wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Jahr 2011 fand bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge Bf.) eine Außenprüfung statt, im Zuge welcher festgestellt wurde, dass durch die Bf. an die Gesellschafter ***B*** und

A Zahlungen iHv € 167.630,90 geleistet und gemäß § 67 EStG begünstigt besteuert worden seien. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei eine nach § 67 EStG begünstigte Besteuerung der erfolgten Zahlung zu versagen, da sich an Art und Inhalt des Beschäftigungsverhältnisses der Gesellschafter nichts geändert habe. Eine Zahlung in dieser Höhe als Ausfluss aus dem Dienstverhältnis sei als fremdunüblich zu betrachten und somit als verdeckte Ausschüttung zu werten.

Mit Bescheiden vom 29. November 2011 folgte das Finanzamt den Feststellungen der Außenprüfung 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 und für das Folgejahr 2009 der Verlustabzug entsprechend angepasst wurde.

Gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 sowie KEst-Haftungsbescheid 2008 brachte die Bf. mit Schreiben vom 22. Dezember 2011 fristgerecht Beschwerde ein und führte im Wesentlichen aus, dass die Gesellschafter ***A*** und ***B*** am 19. Dezember 2008 einen Syndikatsvertrag unterzeichnet hätten. Aufgrund dieses wäre Sperrminorität von 90% gegeben und die arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisse beendet worden. Somit sei eine Abfertigung auszuzahlen gewesen. Es 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.

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 E-Mail vom 17. Jänner 2012 an die steuerliche Vertretung nahm die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse (Versicherungsabteilung) Stellung und führte im Wesentlichen aus, dass sich aus dem vorliegenden Unterlagen schließen lasse, dass keine Dienstnehmereigenschaft gegeben sei. Maßgebend für die Beurteilung der Pflichtversicherung seien die Beteiligungsverhältnisse sowie die Möglichkeit der Einflussnahmen. Es sei für ***B*** möglich, jeden Gesellschafterbeschluss zu verhindern, da – zumindest im Innenverhältnis – die Stimmrechte nur gleichlautend ausgeübt werden dürfen. Werde der Syndikatsvertrag also in dieser Weise gelebt, gehe die Einflussnahme in der Gesellschaft so weit, dass eine Bindung an Weisungen – wie sie für das Annehmen eines Dienstverhältnisses erforderlich sei – auszuschließen sei.

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

Mit Erkenntnis vom 22. Juli 2015 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden hinsichtlich der Körperschaftssteuer 2008 und 2009 ab und hob den KEST-Haftungsbescheid 2008 auf, da die Abfertigungszahlungen erst ab dem Jahr 2009 in Raten erfolgt und im Jahr 2008 kein vermögenswerter Vorteil zugeflossen sei.

Mit Bescheid vom 12. August 2015 wurde die Bf. für das Kalenderjahr 2009 als Schuldnerin der Kapitalerträge zur Haftung gem. § 95 EStG für Kapitalertragsteuer iHv € 41.907,73 herangezogen.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. mit Schreiben vom 3. September 2015 fristgerecht Beschwerde und führte im Wesentlichen aus, dass vor Auszahlung der Abfertigung die Lohnverrechnerin bei der NÖGKK angerufen habe und die NÖGKK die Rechtsansicht, dass ***B*** und ***A*** keine Angestellte iSd ASVG mehr seien, bestätigt habe. Im Vertrauen darauf sei die Abfertigungszahlung ausbezahlt worden.

Die zunächst telefonisch eingeholte Auskunft sei am 4. Jänner 2012 von der NÖGKK schriftlich bestätigt worden.

Mit Erkenntnis vom 26. April 2017, Ra 2015/13/0049 hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis vom 22. Juli 2015 betreffend Körperschaftsteuer 2008 und 2009 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. Das Bundesfinanzgericht habe dem Erfordernis einer subjektiven, auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung, die aus den Umständen erschließbar sein kann, keine Beachtung geschenkt und keine Feststellungen dazu getroffen. Auch bei der Prüfung der sozietären Veranlassung der Zuwendungen habe es einen falschen Maßstab angelegt, indem es den Fremdvergleich so vorgenommen habe, als wäre die revisionswerbende Gesellschaft vom „Nichtvorliegen eines Abfertigungsanspruches“ ausgegangen. Mit unbeachtlichen Irrtümern über die ertragsteuerliche Konsequenzen einer inadäquaten Leistungsbeziehung seien Tatbestandsirrtümer oder Auffassungsunterschiede in Bezug auf eine solche Frage des Arbeitsrechtes nicht gleichzusetzen.

Mit Schreiben vom 1. Juni 2017 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt darzulegen, inwieweit trotz der vom VwGH angesprochenen „*Tatbestandsirrtümer bzw. Auffassungsunterschiede betreffend eine Frage des Arbeitsrechtes*“ im gegenständlichen Fall dennoch Gründe vorliegen, die die Annahme einer verdeckten Ausschüttung zu rechtfertigen vermögen. Den vom Finanzamt vorgelegten Akten sei jedenfalls keine Sachverhaltskonstellation entnehmbar, die auf die vom VwGH geforderte „*subjektive, auf Vorteilsgewährungsabsicht gerichtete Willensentscheidung*“ seitens der Bf. hinweise.

Mit E-Mail vom 7. Juni 2017 gab das Finanzamt eine Stellungnahme ab.

Am 23. Mai 2024 fand ein Erörterungstermin statt, bei welchem die Sach- und Rechtslage erörtert und die ehemaligen Geschäftsführer ***B*** und ***A*** als Zeugen einvernommen wurden.

Mit Beschluss vom 5. Juni 2024 forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. auf bekanntzugeben, wann welcher (Teil-)Betrag an Abfertigungszahlungen jeweils an ***A*** und ***B*** gezahlt wurden.

Mit Schreiben vom 11. Juli 2024 teilte die Bf. mit, dass sämtliche Abfertigungszahlungen im Jahr 2009 überwiesen worden seien.

Zum Zeitpunkt des Zuflusses führte sie im Wesentlichen aus, dass sich durch die spätere Überweisung der Abfertigungen an der Zuflussfiktion im Jahr 2008 nichts ändere, da die Einbuchung bzw. Gutschrift der gesamten Abfertigungen schon 2008 erfolgt sei und auch zu diesem Zeitpunkt den Gesellschafter-Geschäftsführern als Einnahmen gemäß § 19/1 EStG zuzurechnen seien. Dies resultiere aus den Lohnabrechnungen von ***A*** und ***B***. Mit Unterfertigung des Syndikatsvertrages am 19. Dezember 2008 seien die Auszahlungsbeträge ausgewiesen bzw. gutgeschrieben worden. Im Kommentar Jakom 17. Auflage 2024 Einkommensteuergesetz (Hsg Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner) § 19 Tz 26 werde selbst für verdeckte Ausschüttungen ausgeführt: „Verdeckte Ausschüttungen fließen zu, wenn der Gesellschafter über den Vorteil verfügen kann“. Daran anschließend gelte für Gesellschafter-Geschäftsführer insbesondere zu § 19/1 EStG: „Der Geschäftsführer einer GmbH habe grundsätzlich, d.h. auch ohne beherrschende Beteiligung, die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten angestellten Gutschriften“. Daher sei der Zufluss im Zeitpunkt der tatsächlichen Ausstellung der Gutschrift, sofern die GmbH zahlungsfähig sei. Ebenfalls zu Tz 26 Kommentar Jakom werde zum Aufschub ausgeführt: „Wird die Auszahlung eines fälligen Geldbetrags auf Wunsch des Gläubigers verschoben, obwohl der Schuldner zahlungswillig und zahlungsfähig sei (die ***Bf1***), liege eine Vorausverfügung vor. Der Zufluss sei bereits in diesem Zeitpunkt erfolgt. Der Vertreter einer juristischen Person habe grundsätzlich auch die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften.“

Aufgrund der eindeutigen Judikatur und Literatur sei von einem Zufluss der Abfertigung zum Zeitpunkt der Gutschrift, das sei der 19. Dezember 2008, somit dem Kalenderjahr 2008, auszugehen. Das ergebe sich aufgrund der Lohn-/Gehaltsabrechnung 2008 und dass beide Herren als Gesellschafter-Geschäftsführer alleine (einzelnl) zeichnungsberechtigt gewesen seien.

Zur arbeitsrechtlichen Natur des Sachverhaltes führte sie im Wesentlichen aus, dass laut Auskunft eines Rechtspfleger in Firmenbuchsachen die Stimmbindung zu keiner Sperrminorität im Außenverhältnis führe, die gegenteilige Ansicht aber auch nicht undenkbar sei. Somit würde aus dieser Rechtsauffassung eine denkmögliche Sperrminorität resultieren, die für die

gesetzliche Abfertigungszahlung rechtlich zu beachten sei.

Hervorzuheben sei in den Aussagen von ***A*** und ***B***, dass nach dem Ableben des Vaters sich die Mutter zur Gänze aus dem Geschäft zurückgezogen habe und die beiden ab diesem Zeitpunkt die Geschäfte ohne Rücksprache mit irgendwelchen Gesellschaftern alleine geführt hätten und zwar in Abstimmung untereinander. Von beiden sei übereinstimmend festgehalten worden, dass vor dem Tod des Vaters die Entscheidungsfindung zu viert (Mutter, Vater und die beiden Brüder) gemacht worden sei.

Arbeitsrechtlich sei daher zumindest von einer einvernehmlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses, d.h. der reinen Dienstnehmereigenschaft 2008 auszugehen. Diese Beendigung sei mit der Unterfertigung des Syndikatvertrages und der Änderung in den Arbeitsinhalten (keinerlei Verantwortung mehr gegenüber anderen Gesellschaftern) nach dem Tod des Vaters zum Ausdruck gekommen. Im Falle der einvernehmlichen Auflösung eines Arbeitsverhältnisses stehe der gesetzliche Abfertigungsanspruch zu, insofern das Arbeitsverhältnis mindestens drei Jahre gedauert habe und vor dem 1.1.2003 begonnen habe. Zur subjektiven Vorteilsgewährung führte die Bf. im Wesentlichen aus, dass im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung sich im Kommentar Körperschaftsteuer nach Lachmayer/Strimitzer/Vock (Herausgeber) 32. Lieferung Dezember 2019 unter § 8 TZ 785 finde, dass ein Tatbestandsirrtum zu beachten sei/dann vorliege, wenn eine Abfertigung geleistet wurde, weil die Gesellschaft vom Anspruch des Gesellschafter-Geschäftsführers ausgehe. Ebenso werde auf die Entscheidung des VwGH vom 26.04.2017, Ra 2015/13/0049 hingewiesen. In eine ähnliche Richtung gehe auch die Entscheidung des Bundesfinanzhofes zu versehentlich überhöht ausgezahlten Tantiemen und Urlaubsgeldern (BFH 14.04.2016, VIR 13/14, BStBl II 2016,778), zitiert im Kommentar unter TZ 786.

Mit Beschluss vom 22. Juli 2024 übermittelte das BFG dem Finanzamt die Beantwortung der Bf. zur Wahrung des Parteiengehörs und forderte zur Abgabe einer Stellungnahme auf.

Mit Stellungnahme vom 12. August 2024 führte das Finanzamt zum Zufluss-Zeitpunkt der Abfertigung im Wesentlichen aus, dass die rechtlichen Ausführungen im BFG-Erkenntnis vom 22.7.2015 (RV/7101753/2012), mit welchem der KEST-Haftungsbescheid 2008 aufgehoben wurde, von der Bf. in der Parteienrevision naturgemäß nicht aufgegriffen worden seien. In der gegen den KEST-Haftungsbescheid 2009 erhobenen Beschwerde wurde kein Vorbringen betreffend abweichenden Zuflusszeitpunkt erstattet. Hinsichtlich der rechtlichen Einordnung des Zuflusszeitpunktes könne daher auf das BFG-Erkenntnis vom 22.07.2015 (Seite 13) verwiesen werden.

Zum Sachverhalt – arbeitsrechtlicher Natur führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass beide Gesellschafter im Erörterungstermin ausgesagt hätten, dass sich durch den Tod des Vaters de-facto keine Änderungen ergeben hätten, sie hätten auch davor bereits eigenverantwortlich im notwendigen Zusammenwirken ohne den Vater entschieden. Beide gäben übereinstimmend an vom Nutzen und Zweck des Syndikatsvertrages nichts gewusst zu haben. Es könne aus der geschilderten Vorgangsweise geschlossen werden, dass

bereits zuvor kein Dienstverhältnis bestanden habe und somit eine Besteuerung der Abflüsse aus der Gesellschaft als steuerlich begünstigte Abfertigungszahlung ausscheide.

Zur subjektiven Vorteilsgewährungsabsicht führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass es weiterhin der Ansicht sei, dass auch die subjektive Vorteilsgewährungsabsicht bei den als verdeckte Ausschüttung gewerteten Zuflüssen gegeben sei. Es habe im Belieben der beiden Gesellschafter gestanden, die Gestaltung auf diese Weise vorzunehmen und es sei bewusst nach Beratung seitens der steuerlichen Vertretung der Weg der Abfertigungszahlung aufgrund der begünstigten Besteuerung gewählt worden. Es handle sich um eine Gestaltung durch den steuerlichen Vertreter (inkl. Syndikatsvertrag), der diesen Weg der Steueroptimierung gewählt habe. Dies ergebe sich aus den Aussagen der beiden Gesellschafter im Erörterungstermin. Daraus im Umkehrschluss zu folgern, dass dadurch keine subjektive Tatseite der Gesellschafter vorliegen würde, sei nicht nachvollziehbar. Dass Wissen darüber, dass ein Zufluss von hohen Beträgen aus der Gesellschaftssphäre in das Privatvermögen steuerliche Auswirkungen habe, könne für einen Gesellschafter als bekannt vorausgesetzt werden. Dies umso mehr, als die gesamte Gestaltung unter Beratung und Anleitung eines steuerlichen Vertreters erfolgt sei. Die subjektive Tatseite betreffe den Entscheidungsmechanismus in der Körperschaft (Achatz/Kirchmayr, KStG-Kommentar, §8 TZ 309). Wenn eine Entscheidung, wie im vorliegenden Fall betreffend Zahlung einer Abfertigung, faktisch an den steuerlichen Vertreter ausgelagert werde, müsse auch dessen Wissen über die Alternative bei steuerlich abweichender Würdigung (=verdeckte Gewinnausschüttung) den Gesellschaftern zurechenbar sein.

Das vom steuerlichen Vertreter zitierte VwGH Erkenntnis Ra 2015/13/0049 sei das dem nunmehr fortgesetzten Verfahren zugrundeliegende, also naturgemäß von eingeschränkter Bedeutung. Die weitere zitierte Entscheidung des deutschen BFH sei in Österreich von keiner Relevanz.

In der am 17. September 2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung ergänzte die Bf., dass die Mutter ***C*** bis Ende 2008 alleinvertretungsbefugte Geschäftsführerin gewesen sei und sich danach aus der Geschäftsführung zurückgezogen habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

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

D	geb. 1944	40%
C	geb. 1945	10%
B	geb. 1967	25%

A	geb. 1968	25%
---------	-----------	-----

Selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer waren ***C***, ***B*** und ***A***.

Nach dem Tode des ***D*** am tt. Mai 2008 wurden die Anteile der beiden Söhne ***B*** und ***A*** im Erbweg von jeweils 25% auf jeweils 45% erhöht, der Anteil von ***C*** (Ehefrau des Erblassers) blieb unverändert.

Die Mutter ***C*** zog sich mit Ende des Jahres 2008 aus der Geschäftsführung zurück (im Firmenbuch gelöscht mit 30. Dezember 2008).

Am 19. Dezember 2008 wurde zwischen den beiden Söhnen ein Syndikatsvertrag abgeschlossen, welcher auszugsweise folgenden Wortlaut hat:

„§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.

...."

Es wurden Abfertigungen iHv € 55.905,62 an ***B*** und iHv € 111.725,28 an ***A*** steuerbegünstigt (§ 67 EStG) ausbezahlt/überwiesen.

Die in den Lohnzetteln 2008 ausgewiesenen Abfertigungszahlungen wurden im Jahr 2009 an ***B*** und ***A*** ausbezahlt.

Die Bf. ist vom Vorliegen eines Abfertigungsanspruches ausgegangen; Fremdonüblichkeit und eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht lagen nicht vor.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Aktenteilen, insbesondere den Parteienvorbringen, dem Firmenbuchauszug und dem Syndikatsvertrag, und den Zeugenaussagen von ***B*** und ***A***.

Die Feststellung, dass keine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht vorliegt, gründet sich auf folgende Überlegungen:

Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, die aus den Umständen erschießbar sein kann (zB VwGH 26.4.2017, Ra 2015/13/0049). Das Wissen und Wollen muss bei der Körperschaft – dh bei ihren vertretungsbefugten Organe – vorliegen, wozu es eines entsprechenden Verhaltens dieses Organes bedarf (*Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Herausgeber) 32. Lieferung Dezember 2019 Körperschaftsteuer: Kommentar Tz 768 mit Verweis u.a. auf VwGH 16.11.2006, 2002/14/0010).

An einer für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung notwendigen Vorteilsgewährungsabsicht fehlt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wenn Vorteile nur aufgrund eines entschuldbaren Irrtums bei der Durchführung eines Rechtsgeschäftes gewährt werden (Tatbestandsirrtum; *Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer*, KStG, 2. Aufl. 2016, §8, Tz 134 mit Judikatur- und Literaturhinweisen).

Nach Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, 1. Auflage Mai 2011 Tz 321f fallen darunter alle Irrtumsarten rechtlicher und tatsächlicher Natur, ausgenommen eines Irrtums in Bezug auf die ertragsteuerlichen Konsequenzen einer inadäquaten Leistungsbeziehung:

„321 Bei Vorliegen eines Irrtums in Bezug auf Grundlagen, Abschluss oder Durchführung eines Leistungsaustausches mit einem Anteilsinhaber, liegt nach hM keine verdeckte Ausschüttung vor. In diesen Fällen wird das subjektive Kriterium des „Wissens und Wollens“ der Vorteilsgewährung als nicht verwirklicht erachtet (KStR 2001 Rz 791; Renner in Q/R/S/S, § 8 Tz 164; Ressler/Stürzlinger in L/S/S, § 8 Tz 134; W/S/S/K § 8 Tz 17). Dieses Ergebnis überzeugt, weil bei einem irrtümlich „inäquivalenten“ Leistungsaustausch keine gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögenszuwendung an den Anteilsinhaber vorliegt (so auch BFH 24.3.1998, I R 88/97, BFH/NV 1998, 1374). Das betreffende Rechtsgeschäft wäre unter denselben „irrtümlichen“ Bedingungen auch mit einem Dritten abgeschlossen worden (Renner in Q/R/S/S, § 8 Tz 166; Ressler/Stürzlinger in L/S/S, § 8 Tz 135).

322

In der Literatur (Renner in Q/R/S/S, § 8 Tz 164; Ressler/Stürzlinger in L/S/S, § 8 Tz 134; W/S/S/K § 8 Tz 17) werden diese Fälle unter dem Begriff des „**Tatbestandsirrtums**“ erfasst. Damit sind aber alle Irrtumsarten rechtlicher und tatsächlicher Natur gemeint; ausgenommen davon ist nur der Irrtum in Bezug auf die ertragsteuerlichen Konsequenzen einer inadäquaten Leistungsbeziehung als verdeckte Ausschüttung. Dieser Fall wird als „Rechtsirrtum“ bezeichnet (Renner in Q/R/S/S, § 8 Rz 167; Ressler/Stürzlinger in L/S/S, § 8 Tz 134; W/S/S/K § 8 Tz 17). Zur Rückgängigmachung von verdeckten Ausschüttungen vgl auch Tz 364 ff.

Das Finanzamt wendet in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 7. Juni 2017 ein, dass auf die subjektive Vorteilsgewährungsabsicht aus objektiven Gesichtspunkten geschlossen werden könne. Als objektives Kriterium könne die Tatsache, dass eine Begünstigung der Gesellschafter durch steuersparende Auszahlung von Gehältern als Abfertigung vorgesehen war, gewertet werden. Darin äußere sich bereits eine (auch subjektive) Vorteilsgewährungsabsicht. Die fehlerhafte Beurteilung der arbeitsrechtlichen Einstufung (Beendigung vs. Fortbestehen des Dienstverhältnisses) könne nicht als Tatbestandsirrtum gesehen werden, sondern handle es sich dabei um einen für die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung unbeachtlichen Rechtsirrtum (Lang/Rust/Schuch/Starringer, KStG², § 8 Tz 134; KStR 2013 Rz 608). IdS führten auch Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (25. Lfg), § 8 Tz 167 aus: „Eine andere Situation ergibt sich beim Rechtsirrtum, der sich lediglich auf die rechtlichen (steuerlichen) Wertungen und Folgen einer Gestaltung bezieht. Diese Form des Irrtums ist unbeachtlich; eine darin begründete Vorteilszuwendung führt somit unter den sonstigen Voraussetzungen zu einer vA“. Nicht unbeachtlich sei in diesem Zusammenhang auch die zeitliche Komponente. Die begünstigte Besteuerung sei bereits im Jahr 2008 erfolgt, der Abschluss der Betriebsprüfung und die abweichende Beurteilung seien im November 2011 erfolgt. Erst mit Jänner 2012 habe die Bf. die Rechtsauskunft der NÖGKK erhalten, mit welcher die Abfertigungszahlung zu rechtfertigen versucht worden sei. Zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung sei diese Auskunft

noch nicht vorgelegen, womit die u.a. auch vom VwGH in Rz 11 des Erkenntnisses zitierte Literatur und Judikatur zum „Tatbestandsirrtum“ von eingeschränkter Relevanz sein dürfte. Der VwGH gehe im Erkenntnis auch nicht näher auf die Unterscheidung Tatsachenirrtum/Rechtsirrtum ein, sondern qualifiziere ohne nähere Begründung den Irrtum als beachtlichen Tatsachenirrtum – siehe vor allem den unter Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (25. Lfg), § 8 Tz 158 zitierten Fall (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0027). Genau diese Konstellation (Vorabinformation und Vertrauen darauf) liege im gegenständlichen Fall nicht vor.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 26.04.2017, Ra 2015/13/0049 in der Tz 11 ausgesagt, dass Tatbestandsirrtümer oder Auffassungsunterschiede in Bezug auf eine Frage des Arbeitsrechtes mit einem unbeachtlichen Irrtum über die ertragssteuerrechtlichen Konsequenzen einer inadäquaten Leistungsbeziehung nicht gleichzusetzen sind.

Aus den übereinstimmenden Zeugenaussagen der beiden Gesellschafter und ehemaligen Geschäftsführer ***B*** und ***A*** ergibt sich, dass die Beurteilung, ob ein Abfertigungsanspruch vorliegt, vom steuerlichen Vertreter ***StB*** vorgenommen wurde (Aussage ***B*** - Betreffend Abfertigung:

„Spezialfälle [...] in enger Absprache mit der Kanzlei ***StB*** gemacht.“

„Der Sachverhalt wurde der Kanzlei ***StB*** geschildert, es wurde Rücksprache mit [...] der Kanzlei ***StB*** gehalten und entschieden, dass eine Abfertigung zusteht und auszuzahlen ist. Alles Weitere wurde von [...] der Kanzlei ***StB*** gemacht.“

Betreffend Syndikatsvertrag:

„Die Idee hat ***StB*** gehabt, er hat gemeint, das ist notwendig [...]“

Aussage ***A*** - Betreffend Abfertigung:

„Wir sind zu ***StB*** gegangen und der hat alles Weitere gemacht.“

Betreffend Syndikatsvertrag:

„Ich gehe davon aus, dass die Idee von ***StB*** gekommen ist [...]“).

Das Finanzamt wendet ein, dass aus diesen Aussagen nicht der Umkehrschluss zu folgern sei, dass dadurch keine subjektive Tatseite der Gesellschafter vorliegen würde. Das Wissen darüber, dass ein Zufluss von hohen Beträgen aus der Gesellschaftersphäre in das Privatvermögen steuerliche Auswirkungen habe, könne für einen Gesellschafter als bekannt vorausgesetzt werden. Dies umso mehr, als die gesamte Gestaltung unter Beratung und Anleitung eines steuerlichen Vertreters erfolgt sei. Die subjektive Tatseite betreffe den Entscheidungsmechanismus in der Körperschaft (*Achatz/Kirchmayer*, KStG-Kommentar, § 8 Tz 309). Wenn eine Entscheidung, wie im vorliegenden Fall betreffend Zahlung einer Abfertigung, faktisch an den steuerlichen Vertreter ausgelagert werde, müsse auch dessen Wissen über die

Alternativen bei steuerlich abweichender Würdigung (=verdeckte Gewinnausschüttung) den Gesellschaftern zurechenbar sein.

Es habe im Belieben der beiden Gesellschafter gestanden, die Gestaltung auf diese Weise vorzunehmen und es sei bewusst nach Beratung seitens der steuerlichen Vertretung der Weg der Abfertigungszahlung aufgrund der begünstigten Besteuerung gewählt worden. Es handle sich um eine Gestaltung durch den steuerlichen Vertreter (inkl. Syndikatsvertrag), der diesen Weg der Steueroptimierung gewählt habe.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass auf die Auskunft eines steuerlichen Vertreters grundsätzlich vertraut werden darf.

Den Zeugenaussagen der beiden Gesellschafter kann nicht entnommen werden, dass ihnen bewusst gewesen wäre, dass ein Abfertigungsanspruch nicht zugestanden hätte, sondern haben sie den Sachverhalt durch die steuerliche Vertretung abklären lassen.

Dem Einwand des Finanzamtes, dass das Wissen des steuerlichen Vertreters über die Alternativen bei steuerlich abweichender Würdigung den Gesellschaftern zurechenbar sei, sind die Aussage des Rechtspflegers in Firmenbuchsachen beim Landesgericht Wiener Neustadt, wonach die Stimmbindung zu keiner Sperrminorität im Außenverhältnis führe, die gegenteilige Ansicht aber „leider“ auch nicht undenkbar sei und auch die rechtliche Auskunft der NÖGKK vom Jänner 2012, dass aufgrund des Syndikatsvertrages das sozialversicherungsrechtliche Dienstverhältnis beendet sei, entgegenzuhalten, dass die durch die Kanzlei ***StB*** vorgenommene rechtliche Beurteilung – dass die Dienstverhältnisse durch Abschluss des Syndikatsvertrages beendet worden seien - nicht ausgeschlossen werden könne bzw. eine Beendigung der Dienstverhältnisse vorliege. Somit erscheint die Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters nicht unvertretbar.

Auffassungsunterschiede betreffend Fragen des Arbeitsrechtes sind jedoch einem unbeachtlichem Irrtum über die ertragsteuerlichen Konsequenzen einer inadäquaten Leistungsbeziehung nicht gleichzusetzen.

Der Syndikatsvertrag wurde zeitnah zum Tod des Vaters im Mai 2008 bzw. zum Einantwortungsbeschluss vom 18.12.2008 abgeschlossen. Dies spricht gegen eine bewusste Gestaltung um den Gesellschaftern einen Vorteil zu gewähren.

In einer Gesamtbeurteilung ist davon auszugehen, dass die Bf. davon ausgegangen ist, dass der Abfertigungsanspruch entstanden ist und die Abfertigung auszuzahlen war. Eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht liegt somit nicht vor.

Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Abfertigungen bei Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen ausbezahlt werden, insbesondere wenn ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch vorliegt. Da die Bf. vom Vorliegen eines Abfertigungsanspruches ausgegangen ist, kann eine Fremdunüblichkeit der Auszahlung an die Gesellschafter nicht erkannt werden.

Der Zeuge ***A*** hat im Erörterungstermin am 23. Mai 2024 ausgesagt, dass im Falle einer Kündigung eines Mitarbeiters geprüft werde, ob dieser noch in der Abfertigung alt sei und dann eine Abfertigung ausbezahlt sei.

Auch ist aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ersichtlich, dass in den Jahren 2008 und 2009 eine Abfertigung an eine in Pension gegangene Person ausbezahlt wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis aufgelöst wurde und eine Abfertigungszahlung gebührt. In weiterer Folge ist strittig, ob es sich bei der Leistung der Abfertigungszahlung um eine verdeckte Ausschüttung handelt.

§ 23 Angestelltengesetz (AngG) lautet:

„(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."

Nach Radner in Gruber-Risak/Mazal, Arbeitsrecht: System- und Praxiskommentar 40. Lfg Stand Oktober 2022 Tz 70 verneint der VwGH bei GmbH-Geschäftsführern ihre Dienstnehmereigenschaft jedenfalls dann, wenn diese über einen solchen Anteil an Stammeinlagen verfügen, dass sie kraft Gesetzes oder Gesellschaftsvertrages die Erteilung von Weisungen durch die Generalversammlung in den für die persönliche Abhängigkeit maßgeblichen Belangen verhindern können (Sperrminorität).

Zur Frage, ob der Abschluss eines Syndikatsvertrages zu einer Sperrminorität und damit zu einer Beendigung des arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses von ***B*** und ***A*** geführt hat, wurde im vom VwGH aufgehobenen Erkenntnis des BFG vom 22. Juli 2015, RV/7101753/2012 ausgeführt:

„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.“

Im Hinblick darauf, dass der Syndikatsvertrag einen schuldrechtlichen Vertrag zwischen den Gesellschaftern ***B*** und ***A*** darstellt und nur die beiden jeweils gegenüber den anderen bindet, der Arbeitsvertrag jedoch einen schuldrechtlichen Vertrag zwischen der Bf. als Arbeitgeberin und dem Gesellschafter als Arbeitnehmer darstellt, kann der Syndikatsvertrag mangels Vertragspartnerschaft der Bf. keine Auswirkungen auf den Arbeitsvertrag an sich haben.

Auch hat die Befragung der Zeugen ***B*** und ***A*** ergeben, dass sich ihrer Wahrnehmung nach an der Art und Weise ihrer Beschäftigung nichts Wesentliches geändert hat. Früher hätten sie mit ihren Eltern die geschäftlichen Entscheidungen abgestimmt (welche sie im Wesentlichen zuvor gemeinsam vorbereitet hätten), nach dem Tod des Vaters und Rückzug der Mutter hätten sie diese gemeinsam abgestimmt und getroffen. Dies ist im Hinblick darauf, dass es sich bei der Bf. um einen Familienbetrieb handelt, glaubhaft. Sowohl vor als auch nach dem Tod ging die Einflussnahme auf die Gestion der Bf. von ***B*** und ***A*** jedoch mangels der (gesellschaftsrechtlichen und damit im Außenverhältnis bindenden) Möglichkeit, jeden Beschluss in einer Generalversammlung zu verhindern, nicht so weit, dass keine Arbeitnehmereigenschaft mehr vorliegt und das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis beendet worden ist.

Es liegt daher keine Beendigung des arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses durch den Syndikatsvertrag vor.

Zum Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung:

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter,

Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege einer offenen oder verdeckten Ausschüttung verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Unter einer verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, wobei solche verdeckten Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können (vgl. VwGH 29.11.2006, 2002/13/0173).

Im gegenständlichen Fall wurde an die beiden Gesellschafter ***B*** und ***A*** eine Abfertigung ausbezahlt, da nach Ansicht der Bf. aufgrund des Syndikatsvertrages das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis beendet wurde und daher eine Ausfertigung auszubezahlen gewesen wäre. Diese Auszahlung mindert grundsätzlich das Einkommen der Körperschaft.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 26.04.2017, Ra 2015/13/0049 in der Tz 11 festgehalten:

„Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, die aus den Umständen erschießbar sein kann (vgl. das Erkenntnis vom 26. Juni 2014, 2011/15/0076, 0077, und die weiteren Nachweise aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes etwa bei Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, § 8 Tz 158 ff, sowie bei Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), KStG2, § 8 Rz 128 ff). Das Bundesfinanzgericht hat diesem Erfordernis keine Beachtung geschenkt und keine Feststellungen dazu getroffen und auch bei der Prüfung der sozietären Veranlassung der Zuwendungen einen falschen Maßstab angelegt, indem es den Fremdvergleich so vorgenommen hat, als wäre die revisionswerbende Gesellschaft vom "Nichtvorliegen eines Abfertigungsanspruches" ausgegangen. Mit unbeachtlichen Irrtümern über die ertragsteuerlichen Konsequenzen einer inadäquaten Leistungsbeziehung sind Tatbestandsirrtümer oder Auffassungsunterschiede in Bezug auf eine solche Frage des Arbeitsrechtes nicht gleichzusetzen (vgl. auch dazu die schon zitierten Autoren).“

Da die Bf. vom Vorliegen eines Abfertigungsanspruches ausgegangen ist, liegt keine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht vor und liegen somit die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung nicht vor.

Mit den angefochtenen Bescheiden betreffend Körperschaftsteuer 2008 und 2009 vom 29. November 2011 folgte das Finanzamt den Feststellungen der Außenprüfung 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 und für das Folgejahr 2009 der Verlustabzug entsprechend angepasst wurde.

Es waren daher die Abfertigungszahlungen iHv € 167.630,90 vom von der Betriebsprüfung festgestellten Gewinn iHv € 62.098,30 wiederum abzuziehen, so dass für das Kalenderjahr 2008 ein Verlust von € - 105.532,60 vorliegt.

Im Jahr 2009 war der Verlustabzug anzupassen und dieser von € 86.555,84 auf € 111.003,38 (75% des Gesamtbetrag der Einkünfte iHv € 148.004,51) zu erhöhen.

Da keine verdeckte Ausschüttung vorliegt, war der KEST-Haftungsbescheid 2009 ersatzlos aufzuheben.

Auf die Frage des Zeitpunktes des Zuflusses der Abfertigungszahlungen war daher nicht einzugehen.

Ob die Auszahlung der Abfertigungen der begünstigten Besteuerung gemäß § 67 EStG unterliegen oder nicht begünstigt zu besteuern sind, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens, sondern wäre in einem Lohnsteuerverfahren zu beurteilen (gewesen).

Gemäß § 272 Abs. 2 Z 2 BAO obliegt die Entscheidung von Beschwerden dem Senat, wenn dies der Einzelrichter verlangt. Ein solches Verlangen ist gemäß § 272 Abs. 3 BAO zulässig, wenn die Verbindung von Beschwerden, über die der Senat zu entscheiden hat, mit Beschwerden, über die ansonsten der Einzelrichter zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. in der Beschwerde gegen den KEST-Haftungsbescheid 2009 die Entscheidung durch den Senat beantragt, in der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 wurde kein Antrag auf Entscheidung durch den Senat gestellt.

In beiden Verfahren sind dieselben Beweise zu würdigen, ist derselbe Sachverhalt festzustellen und dieselbe Rechtsfrage strittig. Die Entscheidung durch den Senat in beiden Beschwerdeverfahren ist daher zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig (siehe auch Ritz/Koran, BAO⁷, § 272 Tz 6).

Auf Verlangen der Einzelrichterin gemäß § 272 Abs. 3 BAO war durch den Senat zu entscheiden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus handelt es sich beim Vorliegen einer Vorteilsgewährungsabsicht um eine Tatfrage, welche einer Revision nicht zugänglich ist. Mangels Vorliegen einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 30. September 2024