

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden MMag. Gerald Erwin Ehgartner und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Elisabeth Traxler, Mag. Petra-Maria Ibounig und Mag. Michael Franz in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr: Finanzamt für Großbetriebe) vom 29. April 2010 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (samt Festsetzung eines Säumniszuschlages), Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (samt Festsetzung eines Säumniszuschlages) sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (samt Festsetzung eines Säumniszuschlages) für das Kalenderjahr 2005 in Anwesenheit der Schriftführerin Denise Schimonek zu Recht erkannt:

Der Bescheid betreffend Festsetzung eines Säumniszuschlages für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird (ersatzlos) aufgehoben.

Die weiteren Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Lohnsteuerhaftung 2005: € 131.856,00

Säumniszuschlag für Lohnsteuer 2005: € 2.637,12 (Bemessungsgrundlage: € 131.856,00)

Dienstgeberbeitrag 2005: € 459.207,49 (Bemessungsgrundlage: € 10.204.610,92)

Säumniszuschlag für Dienstgeberbeitrag 2005: € 146,70 (Bemessungsgrundlage: € 7.335,01)

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005: € 44.900,28 (Bemessungsgrundlage: € 10.204.610,92)

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 26.05.2016, GZ. RV/7102505/2010, hat das Bundesfinanzgericht (BFG) einen Forderungsverzicht (= Verzicht auf eine Darlehensforderung) der Beschwerdeführerin (Bf) bei ihrem Dienstnehmer, Herrn ***1*** (DN), als Vorteil aus dem Dienstverhältnis und damit als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1. lit. a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 beurteilt.

Dagegen hat die Bf eine (ordentliche) Revision eingebracht. Mit Entscheidung vom 04.09.2019, Ro 2016/13/0030, hat der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des BFG vom 26.05.2016, GZ. RV/7102505/2016, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Die Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 28.05.2010 gilt darum wiederum als unerledigt.

Im Zusammenhang mit dem beschwerdegegenständlichen Forderungsverzicht stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:

Der DN war Alleingesellschafter der (1991 gegründeten) ***2*** (GmbH) und deren Geschäftsführer. Am 02.11.2000 hat der DN mit der Bf (wieder) einen Dienstvertrag abgeschlossen (als Angestellter mit Tätigkeitsbereich Int. Trading, Ein- und Verkauf, E-Commerce, Sonderprojekte, Konzernagenden; Entlohnung: über die Jahre ansteigend ein Jahresbruttogehalt von etwa € 70.000,00 bis € 100.000,00). Im April 2001 hat die Bf die Haftung für einen der GmbH eingeräumten Kredit in Höhe von ATS 11 Millionen (€ 799.401,18) übernommen; gleichzeitig hat der DN der Bf die (unwiderrufliche) Option eingeräumt, 100% der Anteile an der GmbH zum symbolischen Kaufpreis von ATS 1,00 zu erwerben. Der in diesem Zusammenhang maßgebliche Inhalt der Optionsvereinbarung vom 23.02.2001 lautet wie folgt: „Die [Bf] übernehmen die Haftung für einen Bankkredit der [GmbH] in der Höhe von ATS 11 Mio.. Dieser Kredit wird ausschließlich für die Befriedigung der Ansprüche von [Bank] und [Bank] verwendet. Darüber hinaus besteht keinerlei Haftung der [Bf] für Verbindlichkeiten der [GmbH]. [DN] als alleiniger Inhaber der [GmbH] räumt dagegen den [Bf] eine unwiderrufliche Option ein, 100 % der [GmbH] auf schriftliche Willenserklärung hin zum symbolischen Kaufpreis von ATS 1,-- zu übernehmen. Diese Option ist in ihrer Laufzeit nicht begrenzt und kann auch partiell wahrgenommen werden.“ Mit 30.09.2003 hat die Bank den (der GmbH eingeräumten) Kredit fällig gestellt, die Haftung der Bf wurde schlagend, wodurch die Forderung der Bank (gegenüber der GmbH) auf die Bf übergegangen ist; gleichzeitig hat die Bf der GmbH in Höhe dieser Forderung ein (bis Ende 2004 tilgungs- und zinsfreies) Darlehen eingeräumt (Schuldanerkenntnis- und Rückzahlungsvereinbarung vom 05.12.2003, abgeschlossen zwischen der Bf und der GmbH). Am 03.03.2005 hat die Bf erklärt, dass sie auf die gemäß Schuldanerkenntnis- und Rückzahlungsvereinbarung vom 05.12.2003 bestehende Forderung gegenüber der GmbH (€ 887.432,30 samt Anhang) im Zuge des Verkaufs der GmbH verzichtet (Verzichtserklärung der Bf vom 03.03.2005). Ebenfalls am 03.03.2005 haben die Bf und der DN eine „Vereinbarung“ (auszugsweise) folgenden Inhaltes abgeschlossen: „[DN], der bereits zuvor als Dienstnehmer für [Bf] tätig war, wurde neuerlich mit Dienstvertrag vom 2.11.2000 ... angestellt, da [Bf] auf die Kenntnisse und Erfahrungen von [DN] zurückgreifen wollte. Bereits zum damaligen Zeitpunkt ist [Bf] [DN] beigestanden, indem [Bf] für eine Kreditverbindlichkeit der [GmbH] ... ein [Bf] gehöriges Konto zur Besicherung verpfändet hat. Diese Sicherheit wurde von dem Kreditgeber der [GmbH] realisiert, sodass [Bf] gegenüber [GmbH] eine Forderung in Höhe von € 887.432,30 hat, deren Rückzahlung mit Schuldanerkenntnis- und Rückzahlungsvereinbarung vom 5.12.2003 schriftlich festgehalten

wurde. Diese Vereinbarungen wurden getroffen, damit [DN] als besonders wichtiger Mitarbeiter [Bf] weiter zur Verfügung steht. [Bf] hat nunmehr wiederum im Interesse von [DN] bzw. der [GmbH] mit ... einen Forderungsverzicht verhandelt, an den sich andere Gläubiger angeschlossen haben. In diesem Zusammenhang steht auch der Verzicht der oben ... erwähnten Forderung von [Bf] gemäß Schuldanerkenntnis- und Rückzahlungsvereinbarung vom 5.12.2003, der Verkauf der [GmbH] sowie die erfolgreiche Entschuldung der [GmbH] bzw. von [DN]. Diese gesamten Bemühungen und Vereinbarungen einschließlich der gegenständlichen werden von [Bf] gesetzt bzw. abgeschlossen, damit [DN] seine Kenntnisse und Erfahrungen längerfristig, zumindest aber für weitere fünf Jahre [Bf] zur Verfügung stellt. Dies vorausgeschickt vereinbaren [Bf] und [DN], dass [DN] für den Fall, dass [DN] durch eigene Kündigung, berechtigte Entlassung oder ungerechtfertigten Austritt sein Dienstverhältnis zu [Bf] vor dem 31.12.2009 beendet, [Bf] einen dann sofort fälligen Betrag in Höhe von € 50.000,00 ... an [Bf] bezahlt. ...“ Im März 2005 hat die A-TEC INDUSTRIES AG (AG), die Mutter der Bf, 100% der Anteile an der GmbH um € 1,00 erworben (Notariatsakt vom 25.03.2005). Am 30.06.2005 hat der DN der Bf seine Kündigung per 31.07.2005 bekanntgegeben. Im September 2006 hat die Bf 100% der Anteile an der GmbH von der AG erworben. Im September 2008 wurde die GmbH (nach Liquidation) im Firmenbuch gelöscht.

Der mit dem dargestellten Sachverhalt in Zusammenhang stehende Verfahrensgang stellt sich (zusammengefasst) wie folgt dar:

Die nunmehr angefochtenen **Bescheide vom 29.04.2010** hat das Finanzamt wie folgt begründet (Bericht vom 29.04.2010): Aus der am 03.03.2005 abgeschlossenen „Vereinbarung“ bzw. aus der (ebenfalls mit 03.03.2005 datierten) Verzichtserklärung gehe hervor, dass bereits die Besicherung des Kredites und auch der Verzicht auf die Kreditrückzahlung vereinbart worden seien, um den DN weiterhin an das Unternehmen zu binden (damit Zufluss an den DN). Ihre dagegen eingebrachte **Berufung** (nunmehr: Beschwerde) vom 28.05.2010 hat die Bf im Schriftsatz vom 28.06.2010 (zusammengefasst) wie folgt begründet:

- Die Haftungsübernahme sei zum Vorteil der GmbH erfolgt; die Bf habe keine (persönliche) Verbindlichkeit des DN übernommen.
- Das Motiv für die Haftungsübernahme sei im eigenen betrieblichen Interesse der Bf und nicht im Dienstverhältnis mit dem DN begründet gewesen: Die GmbH habe hervorragende Kontakte zu den Rohstoffmärkten gehabt – die Bf habe sich durch die GmbH einen besseren Zugang zu diesen Märkten versprochen. Deshalb habe sich die Bf auch das Recht gesichert, die Anteile an der GmbH um € 1,00 zu erwerben.
- Für seine Tätigkeit habe der DN ein über die Jahre ansteigendes Jahresbruttogehalt von etwa € 70.000,00 bis € 100.000,00 erhalten, dem gegenüber soll der (von der belangten Behörde angenommene) Sachbezug ca. € 900.000,00 betragen haben. Sowohl die absolute Höhe des (angeblichen) Sachbezuges als auch das krasse Missverhältnis zu den laufenden Bezügen deute darauf hin, dass dem Grunde nach kein Lohnbestandteil vorgelegen habe, sondern dass die Haftung und der Forderungsverzicht betriebliche Gründe gehabt hätten (Zugang zu den

Rohstoffmärkten; Option, die GmbH-Anteile um € 1,00 zu erwerben).

- Selbst unter der (von der Bf nicht geteilten) Annahme, es läge ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, so könnte dieser lediglich im Ansatz einer angemessenen Haftungsprovision bestehen.

In der am **16.03.2016** durchgeführten **mündlichen Verhandlung** hat die Bf ihr bisheriges Vorbringen (zusammengefasst) wie folgt ergänzt: Der (Rohstoff)Einkauf sei bei der Bf das strategisch wichtigste Glied in der Wertschöpfungskette. Der DN habe die Rohstoffmärkte betreffend besondere Kenntnisse gehabt und sei daher 2000 in der Funktion eines Chefeinkäufers (wieder)eingestellt worden. Die (2001 erfolgte) Haftungsübernahme (für ca. € 800.000,00) sei immer eine Zusage an die GmbH und nie an den DN persönlich gewesen. Der Hintergrund dafür sei der gewesen, dass die GmbH am Rohstoffmarkt einen gewissen Namen gehabt habe, was der Bf damals wichtig gewesen sei. Als es dann zur Zahlung gekommen sei, sei diese von der Bf an die GmbH erfolgt, an den DN persönlich habe es niemals eine Zahlung gegeben. Der dahinterstehende wirtschaftliche Deal sei folgender gewesen: Man (= Bf) mache notgedrungen ein Investment in Höhe von ca. € 800.000,00 (in die GmbH) und dafür schnappe man sich die Anteile (an der GmbH) um € 1,00. Dem DN sei niemals etwas zugeflossen, dieser habe keinen geldwerten Vorteil erhalten. Am Ende des Tages habe er das Problem gehabt, dass seine Anteile um € 1,00 weggegangen seien. Der DN sei nicht bereichert worden. Der Forderungsverzicht habe nichts mit dem DN zu tun gehabt. Der einzige Grund, warum nun über diesen Fall diskutiert werde, sei die mit dem DN abgeschlossene Vereinbarung (vom 03.03.2005). In dieser Vereinbarung habe man gesagt: In Ansehung dessen, dass du schon so lange bei uns bist und dass wir uns um „deine Gesellschaft“ gekümmert haben, wollen wir sicherstellen, dass das Dienstverhältnis noch längere Zeit aufrecht bleibt. Dieser Vereinbarung könne nichts Anderes entnommen werden, als dass man den DN weitere fünf Jahre an das Unternehmen (der Bf) binden habe wollen. Wenn man bedenke, dass der DN € 70.000,00 bis € 100.000,00 pro Jahr verdient habe, dann sei das unverhältnismäßig, wenn man unterstellen würde, dass er plötzlich mit € 900.000,00 bereichert worden wäre. Das Gehaltsschema bei der Bf (einschließlich der Vorstände) zeige, dass die Bf einem Dienstnehmer niemals soviel zahlen würde, damit er zu ihr komme, auch nicht dem Leiter des Einkaufs, der wichtigsten Abteilung im Unternehmen der Bf. Zu dem Zeitpunkt, in dem die GmbH (um € 1,00) übernommen/verkauft worden sei, habe die Bf auf ihre Forderung verzichtet und der DN sei ab diesem Zeitpunkt nicht mehr Eigentümer der GmbH gewesen. Es werde auf die letzte Zeile der Verzichtserklärung verwiesen, wo es heiße, dass im Zuge des Verkaufs verzichtet werde. Die Bf habe verzichtet, weil sie gewusst habe, dass sie die GmbH um € 1,00 kaufen könne. Die Bf habe somit wirtschaftlich in ihre eigene Tochtergesellschaft hinein verzichtet. Davon sei aber nichts beim DN angekommen, dieser habe nie einen Euro gesehen.

Das Finanzamt hat (zusammengefasst) Folgendes vorgebracht: Zwischen dem Dienstverhältnis und der Haftungsübernahme liege eindeutig ein Veranlassungszusammenhang vor. Ein geldwerter Vorteil müsse nicht zwangsläufig unmittelbar dem Arbeitnehmer, er könne auch einer (dem Arbeitnehmer) nahestehenden Person zufließen. Der DN sei im Zeitpunkt des

Forderungsverzichtet Eigentümer der GmbH gewesen. Der Forderungsverzicht (der Bf) habe bewirkt, dass die GmbH ihre Schulden nicht mehr tilgen habe müssen, wodurch ihre Anteile mehr wert geworden seien. Im ggstdl. Fall sei von einer Einkommensverwendung auszugehen: Das heiße, Zufluss einer Vergütung mit dem Zweck, eine Verbindlichkeit der (im Alleineigentum des DN stehenden) GmbH zu besichern und letztendlich zu entrichten.

Der Argumentation des Finanzamtes – Einkommensverwendung – hat die Bf Folgendes entgegen gehalten: Dem könnte beigespflichtet werden, wenn es so gewesen wäre, dass die Bf auf € 800.000,00 verzichtet hätte und in der Folge die Anteile an der GmbH – die vorher nichts wert gewesen seien – um € 800.000,00 mehr wert gewesen wären und der DN sie um diesen Preis verkauft hätte. Dann wäre der DN bereichert worden. So sei das aber im ggstdl. Fall nicht gewesen: Hier sei im Hinblick auf den unmittelbaren Verkauf um € 1,00 verzichtet worden (was auch in der Verzichtserklärung so drinnenstehe). Das Finanzamt sage nun, dass der DN bereichert worden sei. Dieser habe aber seine Anteile um € 1,00 abgeben müssen, sodass sich die Frage stelle, wo beim DN die Bereicherung liegen solle.

Seine (abweisende) Entscheidung hat das BFG im **Erkenntnis vom 26.05.2016,**

GZ. RV/7102505/2010, (zusammengefasst) wie folgt begründet:

- Ob die einem Dienstnehmer gewährten Bezüge/Vorteile den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen seien, entscheide sich (ausschließlich) danach, ob diese ihre Wurzel im Dienstverhältnis hätten. Aus der zwischen der Bf und dem DN am 03.03.2005 abgeschlossenen Vereinbarung gehe hervor, dass die (am 05.12.2003 zwischen der Bf und der GmbH abgeschlossene) Schuldanerkenntnis- und Rückzahlungsvereinbarung (nur deshalb) abgeschlossen worden sei, damit der DN "als besonders wichtiger Mitarbeiter" der Bf "weiter zur Verfügung steht". Und weiters werde in dieser Vereinbarung ausgeführt, dass auch der Forderungsverzicht wiederum im Interesse des DN gewesen sei. Und abschließend heiße es darin: "Diese gesamten Bemühungen und Vereinbarungen einschließlich der gegenständlichen werden von [Bf] gesetzt bzw. abgeschlossen, damit [DN] seine Kenntnisse und Erfahrungen längerfristig, zumindest aber weitere fünf Jahre [Bf] zur Verfügung stellt". Es bestünden daher keine Zweifel daran, dass die Besicherung bzw. der Forderungsverzicht ihre Wurzel in dem zwischen der Bf und dem DN abgeschlossenen Dienstverhältnis gehabt hätten.

- Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es belanglos, ob Bezüge/Vorteile auch nahen Angehörigen des Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehenden Steuerpflichtigen gewährt werden, wenn der Grund der Zuwendung dieser Bezüge/Vorteile (unstrittig) ausschließlich im bestehenden Dienstverhältnis des Steuerpflichtigen liege. Im Erkenntnis vom 18.12.2014, Zl. 2012/15/0003, habe der Verwaltungsgerichtshof die (lohnsteuerpflichtige) Zuwendung an eine ua. auch aus dem Steuerpflichtigen bestehende Gesellschaft bürgerlichen Rechts bestätigt. Nichts anderes könne gelten, wenn der Vorteil - wie im ggstdl. Fall - einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gewährt werde.

- Zum Einwand der Bf, dass schon deshalb kein (steuerpflichtiger) Lohnbestandteil vorliegen könne, weil die Höhe des Forderungsverzichtes (ca. € 900.000,00) im krassen Missverhältnis zu

den Bezügen (ca. € 70.000,00 bis € 100.000,00 pro Jahr) stehe: Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zähle das Einkommensteuergesetz alle "Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis" (§ 25 Abs. 1 Z 1. lit. a EStG 1988). Unter Bezüge/Vorteile würden daher alle Zuwendungen fallen, die ihre Wurzel im Dienstverhältnis hätten. Und dieses ausschlaggebende Kriterium sei - wie dargestellt - erfüllt.

- Zum Einwand der Bf, dass - wenn überhaupt - nur eine "angemessene Haftungsprovision" zu versteuern sei: Der Besteuerung seien nur die tatsächlich verwirklichten und nicht fiktive Sachverhalte zu Grunde zu legen. Da im gegenständlichen Fall keine Haftungsprovision vereinbart worden sei, sei eine solche auch nicht zu beurteilen gewesen.

Ihre dagegen eingebrachte **ordentliche Revision vom 13.07.2016** hat die Bf (zusammengefasst) wie folgt begründet:

- Das BFG habe die (gänzliche) Uneinbringlichkeit der Darlehensforderung festgestellt. Im Ansatz des vollen Bruttobetrag (€ 887.732,30) als steuerpflichtigen Vorteil habe sich das BFG in Widerspruch zur herrschenden Lehre und Rechtsprechung (RFH vom 21.11.1935, RStBl. 1936, 215; BFH BStBl. 1985 II 437; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 12 zu § 15; *Margreiter* in FJ 1984, 43ff) gesetzt, wonach der Erlass einer uneinbringlichen Forderung keine Zuwendung/keinen Zufluss darstelle.

- Bezüge/Vorteile seien nur dann den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen, wenn diese ihre Wurzel „ausschließlich“ im bestehenden Dienstverhältnis hätten (vgl. VwGH vom 18.12.2014, Zl. 2012/15/0003; vom 29.04.2003, Zl. 99/14/0240; vom 19.09.1995, Zl. 91/14/0240), was hier nicht der Fall sei: Sämtliche mit der GmbH in Zusammenhang stehenden Vorgänge seien primär im wirtschaftlichen Interesse der Bf (zinsbringendes Investment bzw. günstiger Firmenkauf) erfolgt, das Dienstverhältnis könne – wenn überhaupt – nur als untergeordneter Mitgrund für die Besicherung/den Verzicht angesehen werden.

- Bei dem im ggstdl. Fall vorliegende krassen Missverhältnis zwischen dem Forderungsverzicht (ca. € 900.000,00) und den Bezügen des DN (ca. € 70.000,00 bis € 100.000,00 pro Jahr) müsste davon ausgegangen werden, dass die Bezüge/Vorteile nicht aus dem Dienstverhältnis stammten, sondern – sofern keine anderen Gründe namhaft gemacht werden könnten – freigiebige Zuwendungen darstellten.

- Das BFG habe rechtsrichtig ausgeführt, dass lohnsteuerpflichtige Vorteile aus einem Dienstverhältnis auch nahen Angehörigen des Steuerpflichtigen zufließen können, wozu grundsätzlich auch Gesellschaften zählten, an denen der Steuerpflichtige beteiligt sei, sofern zwischen der Gesellschaft und der betreffenden Person ein steuerlich relevantes Naheverhältnis bestehe (vgl. VwGH vom 31.03.1998, Zl. 93/19/0024; vom 12.06.1990, Zl. 90/14/0054). Das (steuerlich relevante) Naheverhältnis zwischen dem DN und der GmbH sei jedoch bereits durch die Einräumung der Kaufoption um symbolische ATS 1,00 bzw. € 1,00 im Jahr 2001 beendet worden, mag der DN formal auch noch alleiniger Gesellschafter der GmbH geblieben sein. Wenn nämlich feststehe, dass der Gesellschafter seine Anteile nach jederzeitigem Belieben des Optionsinhabers um symbolische € 1,00 verkaufen müsse, könne

wirtschaftlich betrachtet nicht mehr von einer Nahebeziehung zwischen der GmbH und dem Gesellschafter ausgegangen werden. Dieser innere Zusammenhang zwischen Forderungsverzicht und Kaufoption ergäbe sich eindeutig aus der Verzichtserklärung vom 03.03.2005. Als Resultat dieser inneren Verknüpfung habe die Bf wirtschaftlich betrachtet 2005 nicht mehr gegenüber einer dem DN nahestehenden Gesellschaft, sondern gegenüber einer ihr selbst nahestehenden Schwestergesellschaft auf eine de facto uneinbringliche (konzerninterne) Forderung verzichtet, mag zu diesem Zeitpunkt formal auch der DN (und noch nicht die AG) im Firmenbuch eingetragen gewesen sein.

- Der (vom BFG als hypothetischer Sachverhalt abgetane) Hinweis der Bf, dass – wenn überhaupt – ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis nur in Höhe einer angemessenen Haftungsprovision angenommen werden könne, sei dahingehend zu verstehen, dass es sich bei der Haftungsübernahme um den letzten Vorgang gehandelt habe, welcher vor der Optionseinräumung stattgefunden habe und daher zu einem Zufluss bei einer noch dem DN nahestehenden Gesellschaft führen hätte können. Dieser im Jahr 2001 erfolgte Vorgang sei jedoch im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (2010) bereits verjährt gewesen.

Mit seiner Entscheidung vom **04.09.2019, Ro 2016/13/0030**, hat der **Verwaltungsgerichtshof** das Erkenntnis des BFG vom 26.05.2016, GZ. RV/7102505/2010, mit folgender Begründung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben: „Strittig ist im vorliegenden Fall, ob [DN] im Ausmaß der Forderung gegenüber der [GmbH], auf die die Revisionswerberin im Streitjahr verzichtete, ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis zufluss. Die Revisionswerberin bestreitet dies vor allem mit der – erst im Rechtsmittelverfahren erhobenen und vom Finanzamt in der Verhandlung in Zweifel gezogenen – Behauptung, sie (bzw. ihre Mutter) habe zugleich mit dem Forderungsverzicht eine Option zum Erwerb der [GmbH] um 1 € ausgeübt, wodurch [DN] seine Anteile an der Gesellschaft verloren habe. Dieses Vorbringen ist nicht von vornherein ohne Bedeutung für die Beurteilung der entscheidungswesentlichen Frage, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß der Forderungsverzicht zu einer Vermehrung des Vermögens des Dienstnehmers führte (vgl. allgemein zum Zufluss von Vorteilen aus einem Dienstverhältnis etwa VwGH 22.07.2015, Zl. 2011/13/0067, 0239). Das Bundesfinanzgericht hat dazu keine Feststellungen getroffen, sich über das Hauptargument der Revisionswerberin auch in den Rechtsausführungen des angefochtenen Erkenntnisses wortlos hinweggesetzt und den Fall so behandelt, als ob eine Übertragung der Anteile an der [GmbH] von [DN] auf die (Mutter der) Revisionswerberin nie stattgefunden hätte.“

In ihrer an das BFG gerichteten **E-Mail vom 18.10.2019** hat die **Bf** ihre (schon bisher vertretene) Auffassung (zusammengefasst) nochmals wie folgt dargelegt: Eine - steuerlich als Sachbezug zu erfassende – (indirekte) Bereicherung des DN wäre (theoretisch) denkbar, wenn der Forderungsverzicht (zugunsten der GmbH) zu einer Werterhöhung der Anteile an der GmbH geführt hätte und dem DN (nach erfolgtem Forderungsverzicht) im Zuge der Veräußerung der Anteile an der GmbH ein (betraglich um den Forderungsverzicht) erhöhter Anteilskaufpreis zugeflossen wäre. Im ggstdl. Fall sei es jedoch zu einer solchen (indirekten)

Bereicherung nicht gekommen: Wie aus der Optionsvereinbarung (aus dem Jahr 2001) hervorgehe, habe sich der DN bereits im Jahr 2001 verpflichtet, seinen Anteil an der GmbH jederzeit (zeitlich unbefristet) auf Aufforderung um ATS 1,00 zu übertragen. Damit sei der DN (ungeachtet seiner Gesellschafterstellung) bereits ab dem Jahr 2001 von künftigen Wertsteigerungen seines Anteils wirtschaftlich abgeschnitten gewesen. Als die Bf im Jahr 2005 auf ihre Forderung gegenüber der GmbH verzichtet habe, habe sie dies entsprechend dem ausdrücklichen Hinweis in der Verzichtserklärung „im Zuge des Verkaufs“ des GmbH-Anteils gemacht. Wie der Anteilsverkauf zeige, habe der DN seinen Anteil (in Übereinstimmung mit der Optionsvereinbarung aus dem Jahr 2001) dann auch tatsächlich um € 1,00 übertragen (müssen). Die Optionsvereinbarung aus dem Jahr 2001 habe somit bewirkt, dass der DN durch den Forderungsverzicht im Jahr 2005 weder direkt noch indirekt bereichert habe werden können. Folgerichtig könne auch kein Zufluss eines lohnsteuerlichen Vorteils eingetreten sein. Mit ho. **Vorhalt vom 28.04.2020** hat das **BFG** die Bf ersucht bekanntzugeben, wie die (strittige) Darlehensforderung der Bf sowie der Verzicht auf diese Forderung bei der GmbH verbucht wurden. Weiters wurde die Bf gebeten, sowohl die Bilanzen als auch die Gewinn- und Verlustrechnung der GmbH für die Kalenderjahre 2004 und 2005 vorzulegen. In diesem Vorhalt wurde die Bf auch darauf hingewiesen, dass das BFG mit seinen Ausführungen (Erkenntnis vom 26.05.2016, GZ. RV/7102505/2010), dass die Geschäftsentwicklung der GmbH es dieser nicht ermöglicht habe, das (von der Bf eingeräumte) Darlehen zurückzuzahlen, keinesfalls – so wie das in der Revision behauptet wurde – die Uneinbringlichkeit der Forderung feststellen wollte. Die Bf wurde (daher) gebeten,

- Nachweise für die erstmalig in der Revision aufgestellte Behauptung, dass die Forderung im Zeitpunkt des Verzichtes zur Gänze uneinbringlich gewesen sei, vorzulegen;
- die in der Schuldanerkenntnis- und Rückzahlungsvereinbarung vom 05.12.2003 angesprochene Vereinbarung über die Tilgung/Rückzahlung der Zinsen/des Darlehens vorzulegen;
- die Gründe dafür darzulegen, warum die Anteile an der GmbH – entgegen der Optionsvereinbarung vom 23.02.2001 – von der AG und nicht von der Bf erworben wurden.

In ihrer (an das BFG gerichteten) **E-Mail vom 30.07.2020** hat die **Bf** dazu wie folgt Stellung genommen: Die Forderung der Bf habe die GmbH im Jahr 2004 (unter den „sonstigen Verbindlichkeiten“) als Verbindlichkeit ausgewiesen, der im Jahr 2005 erfolgte Forderungsverzicht sei in der Gewinn- und Verlustrechnung der GmbH als „außerordentlicher Ertrag“ erfasst worden (auf die als Beilage angeschlossenen Bilanzen bzw. Gewinn- und Verlustrechnungen der GmbH für die Jahre 2004 und 2005 werde verwiesen). Der Vollständigkeit halber werde angemerkt, dass der im Jahr 2005 erfolgte Forderungsverzicht bei der Bf als „sonstiger betrieblicher Aufwand“ erfasst worden sei.

Dass die Forderung im Zeitpunkt ihres Verzichtes (2005) zur Gänze uneinbringlich gewesen sei, gehe aus den Bilanzen/Gewinn- und Verlustrechnungen der GmbH für die Jahre 2004/2005 (siehe Anlage) hervor: Im Jahr 2004 habe die GmbH ein Aktivvermögen von (lediglich) € 4.705,79 ausgewiesen. Dem seien Verbindlichkeiten iHv € 1.178.597,04 (sowie

untergeordnete Rückstellungen iHv € 300,00) und somit ein negatives Eigenkapital iHv € 1.174.191,25 gegenübergestanden. Aus der Gewinn- und Verlustrechnung der GmbH für die Jahre 2004/2005 sei ersichtlich, dass die GmbH keine Umsatzerlöse mehr erwirtschaftet habe und insofern auch kein originäres Ertragspotential mehr vorhanden gewesen sei.

Dementsprechend sei in der mündlichen Verhandlung am 16.03.2016 auch ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass im Jahr 2005 endgültig klar gewesen sei, dass diese Gesellschaft aus Eigenem keine Erträge mehr erwirtschaften habe können. Selbst nach dem 2005 erfolgten Forderungsverzicht habe die GmbH zum 31.12.2005 (noch immer) ein negatives Eigenkapital iHv € 206.669,07 ausgewiesen.

Zu der in der Schuldanerkenntnis- und Rückzahlungsvereinbarung vom 05.12.2003 angesprochenen Vereinbarung über die Tilgung/Rückzahlung der Zinsen/des Darlehens: Es habe (trotz intensiver Nachschau) keine (entsprechende) schriftliche Vereinbarung ausfindig gemacht werden können, was den Schluss nahelege, dass eine solche schriftliche Vereinbarung nicht zustande gekommen sei.

Dazu, warum die Anteile an der GmbH – entgegen der Optionsvereinbarung vom 23.02.2001 – von der AG und nicht von der Bf erworben worden seien: Auch diesbezüglich seien (trotz intensiver Nachschau) keine Dokumente auffindbar.

In seinem an das Finanzamt gerichteten **Vorhalt vom 16.02.2021** hat das **BFG** (zusammengefasst) Folgendes ausgeführt:

- Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 04.09.2019, Ro 2016/13/0030, die Entscheidung des BFG vom 26.05.2016, GZ. RV/7102505/2010, (nur) deshalb aufgehoben, weil das BFG zu der von der Bf aufgestellten Behauptung, dass sie (die Bf) zugleich mit dem Forderungsverzicht eine Option zum Erwerb der Anteile an der GmbH um € 1,00 ausgeübt habe, keine Feststellungen getroffen habe. Damit könne nach Auffassung des BFG nur gemeint sein, dass – falls angenommen der DN im Zeitpunkt des Forderungsverzichts die GmbH-Anteile nicht mehr innegehabt hätte – es (beim DN) zu keiner Vermögensvermehrung und damit auch nicht zu einem (steuerpflichtigen) Zufluss aus dem Dienstverhältnis gekommen sein könnte. Dazu sei Folgendes auszuführen: Aus dem Abtretungsvertrag vom 29.03.2005 gehe hervor, dass der (100%-ige) Geschäftsanteil an der GmbH „vollkommen lastenfrei“ in das Eigentum der AG übertragen worden sei, was nach ho. Auffassung nur bedeuten könne, dass im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung die Forderung der Bf gegenüber der GmbH nicht mehr bestanden habe. Damit in Einklang stehe auch das Berufungsvorbringen, wonach sich die Bf mit der Optionsvereinbarung das Recht gesichert habe, die Anteile an der GmbH „nach voller Entschuldung“ zu einem Kaufpreis von € 1,00 zu erwerben und dass die Bf in der Optionsvereinbarung die Chance gesehen habe, eine „entschuldete GmbH“ zu einem Preis von € 1,00 zu erwerben. Dass der DN im Zeitpunkt des Forderungsverzichts noch alleiniger Inhaber der Anteile an der GmbH gewesen sei, habe die Bf auch in ihrer Revision (Seite 15: „... hat die [Bf] ... auf eine ... Forderung verzichtet, mag, zu diesem Zeitpunkt formal auch Herr [DN] ... im Firmenbuch eingetragen gewesen sein.“) eingeräumt. Nach Auffassung des BFG bestehe daher kein Zweifel daran, dass die Bf bereits vor der Anteilsveräußerung auf ihre Forderung

gegenüber der GmbH verzichtet habe.

- Im fortgesetzten Verfahren sei aber auch auf folgenden, erst in der Revision vorgebrachten Einwand der Bf einzugehen: Zwar könne ein Schulderrlass des Dienstgebers gegenüber dem Dienstnehmer (beim Dienstnehmer) einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellen; dies allerdings nur dann, wenn die Schuld für den Dienstgeber einbringlich sei. Könne hingegen der Dienstgeber in Anbetracht der Einkommens- und Vermögenslage des Dienstnehmers nicht mit dem Eingang der Forderung rechnen, so bedeute der Erlass für den Schuldner keine Zuwendung bzw. keinen Zufluss, weil in einem solchen Fall der Erlass nur die bürgerlich-rechtliche Anerkennung eines bereits bestehenden Zustandes darstelle, nämlich der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners (RFH 21.11.1935, RStBl. 1936, 215; BFH BStBl. 1985 II 437; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG, § 15 Rz 12; *Margreiter* in FJ 1984, 43ff). Aus den (als Beilage angeschlossenen) Bilanzen/Gewinn- und Verlustrechnungen der GmbH für die Kalenderjahre 2004/2005 gehe hervor, dass die GmbH im Jahr 2004 ein Aktivvermögen von (nur) € 4.705,79 ausgewiesen habe, dem Verbindlichkeiten in Höhe von € 1.174.191,25 gegenübergestanden seien. Aus den Gewinn- und Verlustrechnungen der GmbH der Jahre 2004/2005 sei ersichtlich, dass die GmbH keine Umsatzerlöse mehr erwirtschaftet habe. Nach Auffassung des BFG sei die GmbH daher nicht mehr dazu in der Lage gewesen, ihre gegenüber der Bf bestehende Verbindlichkeit zu begleichen. Im Sinne der angeführten Literatur/Rechtsprechung liege im ggstdl. Fall daher kein Zufluss vor, sodass (vorbehaltlich weiterer Parteivorbringen und vorbehaltlich der Abstimmung im Senat) daher beabsichtigt sei, der Beschwerde (in diesem Punkt) stattzugeben.

Im **Schriftsatz vom 26.03.2021** hat das **Finanzamt** dazu (zusammengefasst) wie folgt Stellung genommen:

- Das Motiv der Bf für die Haftungsübernahme bzw. den Forderungsverzicht sei unstrittig durch das Dienstverhältnis (des DN zur Bf) veranlasst gewesen, was auch in der Verzichtserklärung vom 03.03.2005 entsprechend dokumentiert worden sei. In seinem Erkenntnis vom 04.09.2019, Ro 2016/13/0030, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass für die Behandlung eines Forderungsverzichtes maßgeblich sei, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß der Forderungsverzicht zu einer Vermehrung des Vermögens des Dienstnehmers geführt habe. Der ggstdl. Sachverhalt sei daher wie folgt zu beurteilen: Die Bf habe dem DN (durch den Forderungsverzicht) einen „Zuschuss“ (bzw. ein Entgelt für die Zurverfügungstellung der Arbeitsleistung; Fortsetzung des Dienstverhältnisses) gewährt, wobei der DN verfügt habe, dass dieser „Zuschuss“ für die Tilgung der Verbindlichkeiten gegenüber der (in seinem Alleineigentum stehenden) GmbH verwendet werde. Dieses Verfügen stelle eine Maßnahme der Einkommensverwendung dar, sodass es im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes beim DN zu einem Zufluss (zu Einnahmen iSd § 25 Abs. 1 Z 1. lit. a EStG 1988) gekommen sei.

- Zu den Ausführungen des BFG, wonach es für das Vorliegen eines geldwerten Vorteils maßgeblich sei, ob die GmbH die Verbindlichkeit tilgen hätte können, was – angesichts der finanziellen Lage der GmbH – zu verneinen sei: Mit dem DN sei keine Vereinbarung

dahingehend, dass dieser der Bf den (im Dienstverhältnis begründeten) Forderungsverzicht abgelten hätte müssen, getroffen worden. Die Höhe des geldwerten Vorteils hätte nämlich nur durch einen „Kostenersatz“ bzw. einen Vorteilsausgleich des DN an die Bf reduziert werden können, aber nicht dadurch, dass das Entgelt, das die Bf dem DN gewährt und das dieser für die Tilgung von Verbindlichkeiten einer ihm gehörenden GmbH verwendet habe, von der GmbH nicht wieder an die Bf zurückgezahlt habe werden können. Für das Vorliegen eines geldwerten Vorteils aus dem Dienstverhältnis könne demnach nicht entscheidend sein, ob die GmbH das (ihr von der Bf eingeräumte) Darlehen zurückzahlen hätte können, sondern vielmehr nur, ob der DN einen entsprechenden Ersatz für den Forderungsverzicht geleistet habe.

- Dass der Forderungsverzicht beim DN (dem Grunde nach) einen geldwerten Vorteil darstelle, ergäbe sich bereits aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 04.09.2019, Ro 2016/13/0030. Im ggstdl. Verfahren sei jedoch zu beurteilen, in welcher Höhe es beim DN neben dem aus dem Forderungsverzicht resultierenden Zufluss eines geldwerten Vorteils (iHv € 887.432,30) gleichzeitig zu einem Vermögensabgang iZm der Übertragung des GmbH-Anteils (an die Mutter der Bf) gekommen sei. Dabei werde bei der Bewertung des GmbH-Anteils auch das Vorbringen der Bf (vgl. E-Mail vom 30.07.2020) zu berücksichtigen sein, wonach die GmbH selbst nach dem (2005 erfolgten) Forderungsverzicht zum 31.12.2005 noch immer ein negatives Kapitalkonto (iHv € 206.669,07) gehabt habe.

Dazu (zum ho. Vorhalt an das Finanzamt vom 16.02.2021 und der Stellungnahme des Finanzamtes vom 26.03.2021 - beides wurde der Bf mit ho. Vorhalt vom 06.04.2021 übermittelt) hat die **Bf** in ihrem **Schriftsatz vom 30.07.2021** (zusammengefasst) wie folgt Stellung genommen:

- Die verzichtsgegenständliche Forderung habe gegenüber der GmbH und nicht gegenüber dem DN bestanden, sodass der Verzicht auf diese Forderung (nur) gegenüber der GmbH, nicht jedoch gegenüber dem DN, zu einer Vermögensvermehrung (Bereicherung) geführt habe. Der DN sei auch nicht indirekt bereichert worden. Eine indirekte Bereicherung des DN wäre nur dann denkbar, wenn der Forderungsverzicht (zugunsten der GmbH) zu einer Werterhöhung der GmbH-Anteile geführt hätte und dem DN im Zuge der Anteilsveräußerung ein (betraglich um den Forderungsverzicht) erhöhter Kaufpreis zugeflossen wäre. Das sei hier aber nicht der Fall gewesen, weil sich der DN bereits 2001 dazu verpflichtet habe, seinen Anteil an der GmbH jederzeit (zeitlich unbefristet) um ATS 1,00 zu übertragen (siehe Optionsvereinbarung 2001). Damit sei der DN – ungeachtet seiner formalen Gesellschafterstellung – bereits ab dem Jahr 2001 von künftigen Wertsteigerungen seines Anteils wirtschaftlich abgeschnitten gewesen. Tatsächlich habe der DN seinen GmbH-Anteil um € 1,00 übertragen (müssen).

- Vor dem Hintergrund der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 04.09.2019, Ro 2016/13/0030, sei nach Auffassung der Bf nicht entscheidend, ob der DN im Zeitpunkt des Forderungsverzichts formalrechtlich noch Gesellschafter der GmbH gewesen sei, sondern, ob der Forderungsverzicht zu einer „Vermehrung des Vermögens“ des DN führen habe können, was – wie ausgeführt – jedoch zu verneinen sei.

- Anmerkungen zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 26.03.2021: Indem das Finanzamt von einem „Zuschuss“ der Bf an den DN und einer anschließenden „Verfügung“ des DN zur Verwendung des Zuschusses zur „Tilgung von Verbindlichkeiten“ der GmbH gegenüber der Bf ausgegangen sei, habe es seiner Beurteilung (unzulässigerweise) einen rein fiktiven Sachverhalt zugrunde gelegt, der dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt in keinsten Wiese entspreche.

- Anmerkungen zur Verneinung des Zuflusses wegen Uneinbringlichkeit: In seinem Vorhalt vom 16.02.2021 habe sich das BFG der in der Literatur/Rechtsprechung vertretenen Auffassung, dass ein Schulderrlass des Arbeitgebers gegenüber einem Arbeitnehmer dann keinen (steuerpflichtigen) geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstelle, wenn die Schuld für den Arbeitgeber uneinbringlich sei, angeschlossen. Diese Auffassung sei jedoch nur für die „außerbetrieblichen Einkunftsarten“ einschlägig. Im Bereich der „betrieblichen Einkunftsarten“ würden (auf Basis der VwGH-Judikatur) andere Grundsätze gelten: Hier liege eine (steuerlich relevante) Vermögensvermehrung auch dann vor, wenn die erlassene Schuld uneinbringlich gewesen sei (VwGH vom 03.06.1992, Zl. 87/13/0118). Da aber im ggstl. Fall (nur) zu klären sei, ob dem DN (im Ausmaß des Forderungsverzichts) ein geldwerter Vorteil „aus seinem Dienstverhältnis“ zugeflossen sei, kämen nur die für außerbetriebliche Einkunftsarten geltenden Grundsätze zur Anwendung. Dass die GmbH im Zeitpunkt des Forderungsverzichts vermögenslos und die Forderung daher uneinbringlich gewesen sei, habe bereits das BFG (zu Recht) festgestellt. Gleiches würde aber auch dann gelten, wenn – rein hypothetisch – der Forderungsverzicht gegenüber dem DN (persönlich) stattgefunden hätte. Wie nämlich aus dem angeschlossenen Schreiben des DN vom 18.05.2021 (samt Anlagen) hervorgehe, sei auch der DN (persönlich) vermögenslos und eine (potentielle) Haftungsinanspruchnahme unmöglich gewesen.

In der am **16.11.2021** durchgeführten **mündlichen Verhandlung** haben die Parteien ihre bisherigen Vorbringen (zusammengefasst) noch wie folgt ergänzt:

Bf: Bei der Übernahme der Schulden für die GmbH sei man davon ausgegangen, dass sich die GmbH wirtschaftlich wieder erholen werde. Der DN habe gegenüber der Bf Berichtspflichten gehabt und es habe weitere Vorkehrungen (wie etwa umfassende Einsichts- und Kontrollrechte) gegeben. Der Plan der Bf habe darin bestanden, sämtliche Einkaufstätigkeiten in der GmbH zu zentralisieren. Auf die Forderung gegenüber der GmbH sei deshalb verzichtet worden, damit diese Gesellschaft einen guten Start in der Unternehmensgruppe (der Bf) habe, und nicht, damit der DN an die Bf gebunden werde. Wenn überhaupt, dann könne eine Bereicherung nur im Jahr 2001 vorliegen, weil dem DN in diesem Jahr die Haftung abgenommen worden sei. Aus der eingeräumten Option und aus dem Umstand, dass der Gesellschafter (DN) wirtschaftlich abgeschnitten gewesen sei, sei die GmbH wirtschaftlich keine nahestehende Person mehr gewesen, womit – wie auch bereits in der Revision ausgeführt worden sei – auch die Angehörigenjudikatur nicht anzuwenden sei, sodass die Bf – wie bereits ausgeführt – wirtschaftlich in ihre eigene GmbH hinein verzichtet habe.

Finanzamt: Aus der Verzichtserklärung vom 03.05.2005 gehe hervor, dass dieser Verzicht im Interesse des DN erfolgt sei. Im Zeitpunkt der Haftungsübernahme (2001) habe noch gar nicht

festgestanden, ob es überhaupt zu einer Haftungsinanspruchnahme kommen werde. 2001 könne somit kein Zufluss erfolgt sein. Das Finanzamt gehe davon aus, dass der DN im Zuge seiner Einstellung gefordert habe, dass seine GmbH entschuldet werde. Es sei daher nichts anderes, als wenn er den Betrag direkt erhalten hätte.

Die mit **ho. Beschluss vom 22.11.2021** an den **DN** gerichteten Fragen hat dieser in seinem **Schreiben vom 07.12.2021** wie folgt beantwortet:

- Die Haftungsübernahme der Bf für einen der GmbH gewährten Kredit sei keine Voraussetzung für den mit der Bf (2000) abgeschlossenen Dienstvertrag gewesen.
- Für den der GmbH 2001 gewährten Kredit (über ATS 11.000.000,00) habe er keine persönlichen Sicherheiten geleistet, dazu wäre er (zu diesem Zeitpunkt) auch gar nicht in der Lage gewesen.
- Auf die Frage, was seiner Meinung nach der Grund für die Haftungsübernahme der Bf gegenüber der GmbH gewesen sei: Die Bf habe in der GmbH ein Asset gesehen, um nach der Einführung drastischer (50%) Exportzölle für Kupferschrotte seitens Russlands – einer der Hauptbezugsquellen der Bf bis 2000 – die Versorgung mit Rohstoffen abzusichern und Materialflüsse zu optimieren. Darüber hinaus sei man überzeugt gewesen, dass die GmbH Synergien im Bereich anderer Buntmetalle wie Aluminium und Zink heben könne und mittel- bis langfristig höchst ertragreich sein werde. Die Rahmenbedingungen hätten sich aufgrund historisch niedriger Metallpreise und einer zunehmenden Rohstoffverknappung denkbar schlecht entwickelt. Nach einer bereits ausverhandelten und in letzter Minute jedoch gescheiterten Übernahme der Bf durch die Firma ***3*** im Jahr 2003 habe die Bank den Kredit fällig gestellt und die Haftung der Bf sei schlagend geworden.

In der am **03.12.2024** fortgesetzten **mündlichen Verhandlung** wurde noch Folgendes vorgebracht:

Beide Parteien auf die Frage des Vorsitzenden, ob der DN vor dem Jahr 2001 für die Schulden seiner GmbH persönlich haftet habe: Der DN habe weder vor noch nach 2001 persönlich für die Schulden seiner GmbH haftet.

Die Bf auf die Frage des Vorsitzenden nach dem Wert der GmbH-Anteile im Jahr 2001: Die Bf gehe davon aus, dass die GmbH zumindest einen den letztlich übernommenen Schulden entsprechenden Wert gehabt habe. Der Wert der GmbH ergebe sich aus der Etablierung am Markt, insbesondere aus den Kundenbeziehungen. Man habe mit Gewinnen gerechnet (siehe: Schuldanerkenntnis vom 05.12.2003 Punkt 3; Schreiben des DN vom 07.12.2021 Punkt 3). Das Finanzamt zu diesem Punkt: Das Finanzamt habe eine interne Bewertung zum Stichtag 2005 erstellt und sei dabei zu dem Ergebnis gelangt, dass die GmbH-Anteile (zu diesem Zeitpunkt) mit Null zu bewerten gewesen seien. Die Bewertung sei deshalb zum Stichtag 2005 erfolgt, weil – in Anlehnung an die Angehörigenjudikatur (zB VwGH vom 18.12.2014, Zl. 2012/15/0003) – 2005 die Vorteilszuwendung an den DN erfolgt sei, der diesen Vorteil an seine GmbH (als nahe Angehörige) weitergegeben habe. Dem hat die Bf entgegengehalten, dass der DN (als natürliche Person) keinen Vorteil gehabt habe. Die Angehörigenjudikatur könne nicht zur Anwendung kommen, weil der DN aufgrund der Option, die er 2001 eingegangen sei, davon

nicht mehr profitiert habe. Insgesamt gehe die Bf nicht von einer Vorteilszuwendung an den DN aus. Die Bf verweise darauf, dass es absurd wäre, einem DN, der ohnehin schon ein fremdübliches Gehalt beziehe, einen Betrag in Höhe von € 900.000,00 noch extra „hinterher zu werfen“. Letztlich werde noch darauf verwiesen, dass der DN vermögenslos gewesen sei und schon aus diesem Grund nicht bereichert habe werden können.

Über die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde erwogen:

Am 02.11.2000 hat der DN (wiederum) ein Dienstverhältnis mit der Bf abgeschlossen. Der DN war zu diesem Zeitpunkt Alleineigentümer der GmbH und deren Geschäftsführer. Im Jahr 2001 hat die Bank der GmbH einen Kredit in Höhe € 799.401,18 eingeräumt. Für diesen Kredit hat die Bf ein ihr gehöriges Konto zur Besicherung verpfändet. Gleichzeitig hat der DN der Bf das unwiderrufliche Recht eingeräumt, die GmbH zu einem symbolischen Kaufpreis von ATS 1,00 zu übernehmen (Optionsvereinbarung vom 23.02.2001). Mit 30.09.2003 hat die Bank diesen Kredit gegenüber der GmbH fällig gestellt und das Pfandrecht realisiert (= das von der Bf verpfändete Guthaben in Höhe von nunmehr € 887.432,30 eingezogen). Am 05.12.2003 haben die GmbH und die Bf eine „Schuldanerkenntnis- und Rückzahlungsvereinbarung“ abgeschlossen. Darin hat die GmbH anerkannt, dass in Folge der Einlösung des verpfändeten Guthabens die Forderung nunmehr auf die Bf übergegangen ist und diese daher nunmehr berechtigt ist, den Betrag von € 887.432,30 von der GmbH einzufordern. Weiters wurde vereinbart, dass die Bf der GmbH ein (bis Ende 2004 tilgungs- und zinsenfrees) Darlehen in dieser Höhe gewährt. In dieser Vereinbarung hat sich die GmbH auch dazu verpflichtet, bis Ende 2004 ihre wirtschaftliche Tätigkeit so weit wieder aufzunehmen und auszubauen, dass sie ab 2005 in der Lage sein werde, die noch zu vereinbarenden Tilgungsraten und Zinsen für dieses Darlehen zurückzuzahlen. Die (tatsächliche) Geschäftsentwicklung hat es der GmbH jedoch nicht ermöglicht, dieses Darlehen (samt Zinsen) – wie geplant – an die Bf zurückzuzahlen. Am 03.03.2005 hat die Bf auf ihre Forderung gegenüber der GmbH in Höhe von € 887.432,30 (samt Anhang) verzichtet. Ebenfalls am 03.03.2005 haben die Bf und der DN eine Vereinbarung abgeschlossen aus der hervorgeht, dass sowohl die Haftungsübernahme der Bf (für die Verbindlichkeiten der GmbH) als auch der Forderungsverzicht (der Bf) im Interesse des DN erfolgt sind (um auf die Erfahrungen und Kenntnisse des DN zurückgreifen zu können; um den DN längerfristig, zumindest aber für fünf weitere Jahre, an die Bf zu binden). Im März 2005 hat der DN seine (gesamten) Anteile an der GmbH um € 1,00 an die AG (= Mutter der Bf) abgetreten.

Der Behauptung des Finanzamtes, dass die Bf mit dem Forderungsverzicht (direkt) dem DN einen „Zuschuss“ gewährt und der DN verfügt habe, dass dieser „Zuschuss“ für die Tilgung der Verbindlichkeiten gegenüber der (in seinem Alleineigentum stehenden) GmbH verwendet werde, kann – wie auch die Bf zutreffend ausgeführt hat – angesichts des dargestellten Sachverhaltes nicht gefolgt werden.

Zu der vom Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 04.09.2019, Ro 2016/13/0030, aufgeworfenen Frage, ob der DN zugleich mit dem Forderungsverzicht auch seine Anteile an der GmbH verloren habe (sprich: ob sich die GmbH-Anteile im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes noch im [zivilrechtlichen] Eigentum des DN befunden haben): Aus dem Abtretungsvertrag vom 29.03.2005 geht hervor, dass der (100%-ige) Geschäftsanteil an der GmbH „vollkommen lastenfrei“ in das Eigentum der AG übertragen wurde, was nur bedeuten kann, dass im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung die Forderung der Bf gegenüber der GmbH nicht mehr bestanden hat. Damit in Einklang steht auch das Berufungsvorbringen (Seite 11 und 12), wonach sich die Bf mit der Optionsvereinbarung das Recht gesichert habe, die Anteile an der GmbH „nach voller Entschuldung“ zu einem Kaufpreis von € 1,00 zu erwerben und dass die Bf in der Optionsvereinbarung die Chance gesehen habe, eine „entschuldete GmbH“ zu einem Preis von € 1,00 zu erwerben. Dass der DN im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes noch alleiniger Inhaber der Anteile an der GmbH war, hat die Bf auch in ihrer Revision (Seite 15: „... hat die [Bf] ... auf eine ... Forderung verzichtet, mag, zu diesem Zeitpunkt formal auch Herr [DN] ... im Firmenbuch eingetragen gewesen sein.“) eingeräumt. Nach Auffassung des BFG besteht daher kein Zweifel daran, dass die Bf bereits vor der Veräußerung der GmbH-Anteile (durch den DN und Alleingesellschafter) auf ihre Forderung gegenüber der GmbH verzichtet hat. Diese Ausführungen wurden sowohl dem Finanzamt (mit ho. Vorhalt vom 16.02.2021) als auch der Bf (mit ho. Vorhalt vom 06.04.2021) zur Kenntnis gebracht. Abgesehen davon, dass die Bf die Relevanz des Eigentumsüberganges an den GmbH-Anteilen (vom DN an die AG) für das ggstdl. Verfahren in Abrede gestellt hat (Stellungnahme der Bf vom 31.07.2021), haben beide Parteien (die Bf und das Finanzamt) gegen diese Ausführungen keine Einwendungen erhoben. Ungeachtet dessen, dass – wie ausgeführt wurde – der DN im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes (unstrittig) noch zivilrechtlicher Eigentümer der GmbH-Anteile war, könnten die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes auch so zu verstehen sein, dass Feststellungen darüber zu treffen seien, ob der DN im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes (noch) wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH-Anteile war. Dazu ist Folgendes auszuführen: Im Zeitpunkt der Haftungsübernahme (2001) ging die Bf davon aus, dass die GmbH dazu in der Lage sein werde, ausreichende Gewinne zur Rückführung der Verbindlichkeit erzielen zu können, sodass die Haftung nicht wirksam werden würde. Nach Geltendmachung der Haftung (2003) hat die Bf sodann ihre Forderung (bis Ende 2004) zins- und tilgungsfrei gestellt, um es der GmbH zu ermöglichen, ihre wirtschaftliche Tätigkeit wieder soweit aufzunehmen und auszubauen, um ihre Verbindlichkeit (gegenüber der Bf) zu einem späteren Zeitpunkt begleichen zu können. Damit verbunden waren (umfangreiche) Berichtspflichten der GmbH an die Bf (Berufung/Begründung, Seite 9-10). Die Bf ging davon aus, dass es mit der GmbH „noch etwas werden könne“ und dass der DN seinen Beitrag dazu leisten werde, damit es dazu komme (Bf in der mündlichen Verhandlung am 16.03.2016). Auch in der am 16.11.2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung hat die Bf auf die Frage, warum die Schulden der GmbH übernommen worden seien, ausgeführt, dass man davon ausgegangen sei, dass sich die GmbH wirtschaftlich wieder erholen werde. Daraus geht nach ho. Auffassung eindeutig hervor,

dass – auch nach der 2001 eingeräumten Kaufoption – das „Heft des Handelns“ nach wie vor bei der GmbH bzw. beim DN lag. Davon, dass der DN im Zeitpunkt des Forderungsverzichts nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH gewesen wäre, kann daher nach ho. Auffassung nicht die Rede sein. Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bewirkt eine – wie auch im ggstdl. Fall vorliegende – (schlichte) Kaufoption (noch) keinen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (VwGH vom 24.10.2019, Ro 2019/15/0177, und vom 31.01.2022, Ra 2021/13/0095).

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind nach § 25 Abs. 1 Z 1. lit. a EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Ob die einem Dienstnehmer gewährten Bezüge/Vorteile den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen sind, entscheidet sich danach, ob diese ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (VwGH vom 15.12.2009, Zl. 2006/13/0136; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Rz 12 zu § 25). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es überdies belanglos, ob Bezüge/Vorteile auch nahen Angehörigen des Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehenden Steuerpflichtigen gewährt werden, wenn der Grund der Zuwendung dieser Bezüge/Vorteile im bestehenden Dienstverhältnis des Steuerpflichtigen liegt (VwGH vom 18.12.2014, Zl. 2012/15/0003; vom 29.04.2003, Zl. 99/14/0240; vom 19.09.1995, Zl. 91/14/0240). So hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18.12.2014, Zl. 2012/15/0003, das Vorliegen einer (lohnsteuerpflichtige) Zuwendung beim Dienstnehmer für eine Vorteilszuwendung an eine GesnBR, die ua. auch aus dem Dienstnehmer bestand, bestätigt. Nichts anderes kann nach Auffassung des BFG gelten, wenn der Vorteil – wie das hier der Fall ist – einer aus dem DN als Alleingesellschafter und Geschäftsführer bestehenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung gewährt wird.

Wie aus der zwischen der Bf und dem DN am 03.03.2005 abgeschlossenen Vereinbarung hervorgeht, wurden der ggstdl. Forderungsverzicht sowie sämtliche damit in Zusammenhang stehenden und zeitlich vorgelagerten Vereinbarungen (Haftungsübernahme, Darlehenseinräumung) nur deshalb abgeschlossen, damit der DN "als besonders wichtiger Mitarbeiter" der Bf weiter zur Verfügung steht bzw. damit der DN „seine Kenntnisse und Erfahrungen längerfristig, zumindest aber weitere fünf Jahre [Bf] zur Verfügung stellt". Nach Auffassung des BFG bestehen daher keine Zweifel daran, dass die Besicherung bzw. der Forderungsverzicht ihre Wurzel in dem zwischen der Bf und dem DN abgeschlossenen Dienstverhältnis hatten. Dem Einwand der Bf, dass die GmbH hervorragende Geschäftskontakte zu den Rohstoffmärkten gehabt habe und die Bf sich durch die Haftungsübernahme einen Zugang dazu erhofft habe, ist entgegen zu halten, dass die "hervorragenden Geschäftskontakte" der GmbH der Bf ohnehin in der Person des DN (und Alleingesellschafter und Geschäftsführers der GmbH) zur Verfügung standen, sodass die Bf auch ohne die Haftungsübernahme bzw. den Forderungsverzicht auf diese "hervorragenden

Geschäftskontakte" nicht verzichten hätte müssen. Mit diesem Argument vermag die Bf daher nicht überzeugend darzulegen, dass eine im Dienstverhältnis begründete Vorteilszuwendung im gegenständlichen Fall ausscheidet.

Zum (2010 in der Berufung und 2016 in der Revision vorgebrachten) Einwand, dass die Besicherung (Haftungsübernahme) bzw. der nachfolgende Forderungsverzicht primär im betrieblichen/wirtschaftlichen Interesse der Bf (zinsbringendes Investment bzw. günstiger Firmenkauf) begründet gewesen seien: Aus der zwischen der Bf und dem DN am 03.03.2005 (und damit: zeitgleich wie die ebenfalls am 03.03.2005 von der Bf abgegebene Verzichtserklärung) abgeschlossenen Vereinbarung geht – wie ausgeführt – eindeutig hervor, dass sämtliche die GmbH betreffenden Maßnahmen (Haftungsübernahme, Forderungsverzicht) ausschließlich im Zusammenhang mit dem zwischen der Bf und dem DN abgeschlossenen Dienstverhältnis standen, die von der Bf behaupteten betrieblichen/wirtschaftlichen Interessen lassen sich dieser Vereinbarung hingegen nicht entnehmen. Nun entspricht es der Lebenserfahrung, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenvorgangs zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten (so auch: VwGH vom 17.04.2008, Zl. 2008/15/0052), sodass Angaben ohne Kenntnis eines Verfahrens bzw. die ersten Angaben in einem laufenden Verfahren der Wahrheit am nächsten kommen (VwGH vom 20.04.2006, Zl. 2005/15/0147). In Anbetracht der in der Vereinbarung vom 03.03.2005 (und damit: zeitnah) eindeutig festgehaltenen Beweggründe für die Besicherung bzw. den Forderungsverzicht kann der erst im ggstdl. Verfahren aufgestellten Behauptung, dass diese Maßnahmen primär im betrieblichen/wirtschaftlichen Interesse der Bf erfolgt seien, daher nicht gefolgt werden. Zum Einwand der Bf, dass in einem Dienstverhältnis wurzelnde Bezüge/Vorteile nur dann dem Dienstnehmer bzw. dessen nahen Angehörigen zugerechnet werden könnten, wenn der Grund für die Zuwendung dieser Bezüge/Vorteile (unstrittig) AUSSCHLIESSLICH im bestehenden Dienstverhältnis liege: Es trifft zwar zu, dass in den von der Bf in diesem Zusammenhang angesprochenen Erkenntnissen (vom 18.12.2014, Zl. 2012/15/0003; vom 29.04.2003, Zl. 99/14/0240; vom 19.09.1995, Zl. 91/14/0240) von ausschließlich in den (bestehenden) Dienstverhältnissen gelegenen Zuwendungen die Rede ist. Diesen Ausführungen lässt sich jedoch nicht entnehmen, dass die Einordnung von nicht ausschließlich im Dienstverhältnis wurzelnden Bezügen/Vorteilen als Arbeitslohn iSd § 25 Abs. 1 Z 1. EStG 1988 kategorisch zu verneinen wäre. In diesem Sinn hat der Verwaltungsgerichtshof daher im Erkenntnis vom 14.03.1990, Zl. 89/13/0157, ausgeführt, dass im Dienstverhältnis wurzelnde Bezüge/Vorteile selbst dann als Arbeitslohn iSd § 25 Abs. 1 Z 1. EStG 1988 einzuordnen wären, wenn die Vorteilszuwendung im eigenen Interesse des Arbeitgebers geschehen wäre. Davon, dass das BFG - in einer „rechtsirrigen Ansicht gefangen“ – in seinem Erkenntnis vom 25.05.2016, GZ. RV/7102505/2010, zu Unrecht keine Feststellungen zum Merkmal der Ausschließlichkeit getroffen habe, kann daher nicht die Rede sein. Abgesehen davon, dass – wie bereits ausgeführt wurde - eine betriebliche (Mit)Veranlassung im ggstdl. Fall zu verneinen ist, würde daher selbst das Vorliegen einer solchen der Beschwerde nicht zu ihrem gewünschten Erfolg

verhelfen. Der Verwaltungsgerichtshof hat das ho. Erkenntnis vom 25.05.2016, GZ. RV/7102505/2010, (nur) deshalb aufgehoben, weil keine Feststellungen dazu, ob der DN zugleich mit dem (2005 erfolgten) Forderungsverzicht seine GmbH-Anteile verloren hat, getroffen wurden. Das bedeutet, dass der Verwaltungsgerichtshof der Auffassung der Bf, dass die Haftungsübernahme bzw. der Forderungsverzicht (ausschließlich) im betrieblichen/wirtschaftlichen Interesse der Bf begründet gewesen seien, nicht gefolgt ist, weil sich diesfalls sein Feststellungsauftrag erübrigt hätte. Dass der Forderungsverzicht seine Wurzel im (zwischen der Bf und dem DN abgeschlossenen) Dienstverhältnis hatte, ist daher zu bejahen.

Im ggstdl. Fall erfolgte der Forderungsverzicht jedoch nicht (direkt) gegenüber dem DN, sondern gegenüber der in seinem Alleineigentum stehenden GmbH. Das Vorliegen von Arbeitslohn (iSd § 25 Abs. 1 Z 1. lit. a EStG 1988) beim DN wäre in diesem Fall daher nur dann zu bejahen, wenn es sich bei der GmbH um eine dem DN nahestehende Person handeln würde, was jedoch angesichts der (unstrittigen) Tatsache, dass der DN 2001 der Bf die unwiderrufliche Option eingeräumt hat, die GmbH (zum symbolischen Kaufpreis von ATS 1,00) zu übernehmen, zu verneinen ist. Somit hat auch der 2005 erfolgte Forderungsverzicht der Bf – ungeachtet des Umstandes, dass der DN zu diesem Zeitpunkt noch zivilrechtlicher/wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH-Anteile war – beim DN zu keiner Vermögensvermehrung geführt.

Der Beschwerde war daher stattzugeben.

Zum Säumniszuschlag (für Lohnsteuer sowie Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag 2005):

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO (idF BGBl. I Nr. 142/2000) nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabebetrages (Abs. 2 leg. cit.). Säumniszuschläge, die den Betrag von € 50,00 nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (Abs. 10 leg. cit.).

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 43 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Gleiches gilt gemäß § 122 Abs. 1 Wirtschaftskammergesetz (WKG) 1998 für die Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen.

Dass die vorgeschriebenen Abgaben nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge erwirkt worden sind, ist unstrittig.

Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist daher - dem Grunde nach - ebenfalls zu Recht erfolgt (zur Höhe: siehe Neuberechnung).

Neuberechnung der Abgabenbeträge:

Lohnsteuer 2005: Die Bf wurde (in Summe) zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von € 604.973,22 herangezogen (siehe Bescheid vom 29.04.2010). Abzüglich des auf Frau ***4*** entfallenden Lohnsteuerbetrages in Höhe von € 26.834,01 und des auf den DN entfallenden Lohnsteuerbetrages in Höhe von € 446.283,21 verbleibt ein Lohnsteuerbetrag in Höhe von € 131.856,00.

Säumniszuschlag für Lohnsteuer 2005: Ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 131.856,00 wird der Säumniszuschlag mit € 2.637,12 festgesetzt.

Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag 2005: Von der bisherigen Bemessungsgrundlage (alt) in Höhe von € 11.161.177,33 (siehe Bescheid vom 29.04.2010) wird der auf Frau ***4*** entfallende Betrag in Höhe von € 64.000,00 sowie der auf den DN entfallende Betrag in Höhe von € 892.566,41 ausgeschieden, das ergibt eine Bemessungsgrundlage (neu) in Höhe von € 10.204.610,92 und somit einen Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 459.207,49 (4,5%) und eines Zuschlages dazu in Höhe von € 44.900,28 (0,44%).

Säumniszuschlag für Dienstgeberbeitrag 2005: Von der bisherigen Bemessungsgrundlage in Höhe von € 50.380,50 wird der auf die Bezüge von Frau ***4*** entfallende Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 2.880,00 sowie der auf den DN entfallende Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 40.165,49 ausgeschieden. Das ergibt eine Bemessungsgrundlage in Höhe von € 7.335,01. Darauf entfällt ein Säumniszuschlag in Höhe von € 146,70.

Säumniszuschlag für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005: Von der bisherigen Bemessungsgrundlage in Höhe von € 4.926,00 ist der auf die Bezüge von Frau ***4*** entfallende Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 281,60 sowie der auf den DN entfallende Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 3.927,29 auszuscheiden. Das ergibt eine Bemessungsgrundlage in Höhe von € 717,11. Darauf würde ein Säumniszuschlag in Höhe von € 14,34 entfallen, der jedoch gemäß § 217 Abs. 10 BAO nicht festzusetzen ist.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

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.

Zu der Frage, wann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs. 1 Z 1. lit. a EStG 1988 vorliegen, gibt es eine (soweit erkennbar) einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist.

Die Revision ist daher nicht zulässig.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 14. Jänner 2025