

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Stockinger & Torreiter Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs OG, Adalbert-Stifter-Platz 2, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 13. September 2018 gegen die Bescheide des ehemaligen Finanzamtes Waldviertel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 25. Juni 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2014 und Haftung für Kapitalertragsteuer 2014 Steuernummer ***BfStNr*** zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2014 wird abgeändert. Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2014 bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Außenprüfung

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) fand eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer, Körperschaftsteuer, Kammerumlage, Kraftfahrzeugsteuer und Zusammenfassende Meldung für den Zeitraum 2014 bis 2016 statt.

Der Prüfer kam zum Ergebnis, dass es sich bei der an den Geschäftsführer und Gesellschafter ***Ges-Gf*** gewährten freiwilligen Abfertigung in Höhe von 24.000,00 € im Jahr 2014 um eine verdeckte Ausschüttung handle.

Der Prüfer führte aus, dass als Grundlage für die freiwillig geleistete Abfertigungszahlung weder ein (schriftlicher) Gesellschafterbeschluss vorliege, noch Gründe für die Zuerkennung einer über die gesetzliche Abfertigung hinausgehende freiwillige Abfertigung genannt wurden. Von der Bf. sei die Abzugsfähigkeit mit der Angemessenheit der Gesamtausstattung der Geschäftsführer-Entlohnung begründet worden. Es seien einige Dienstnehmer, die freiwillige Abfertigungen erhielten, genannt worden, um auf die Fremdüblichkeit der freiwilligen Abfertigung hinzuweisen.

Unter Hinweis auf VwGH 16.12.2009, 2005/15/0058 führte der Prüfer aus, dass keine entsprechende Grundlage (Zusage, Gesellschafterbeschluss, ...) vorgelegt worden sei. Bei einer Alleingeschäftsführung und einer Beteiligung am Stammkapital im Ausmaß von 70 % - der Geschäftsführer unterliege keinen Weisungen – fehle der unter Fremden übliche Interessengegensatz. Die Zahlung der freiwilligen Abfertigung könne schon aus diesem Grund - sowohl die objektiven als auch die subjektiven Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung lägen vor - als in der Gesellschafterstellung begründet beurteilt werden.

Der Verzicht auf die Auszahlung einer gesetzlich zustehenden Urlaubersatzleistung in Höhe von ca. 50.000,00 € Urlaubersatzleistung einerseits und die Inanspruchnahme/Auszahlung einer freiwilligen Abfertigung andererseits, spreche auch nicht für eine fremdübliche Gestaltung.

Zu den freiwilligen Abfertigungen an andere Dienstnehmer wurde ausgeführt: Anhand der vorgelegten Daten sei ersichtlich, dass z.B. einem Dienstnehmer eine freiwillige Abfertigung bezahlt wurde, obwohl dieser keinen Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung hatte. An zwei Dienstnehmer seien geringe freiwillige Abfertigungen (der Höhe nach völlig unterschiedlich) bei Beendigung des Dienstverhältnisses kurz vor einem Sprung bei der Anzahl der Monatsentgeltansprüche (von 4 auf 6) bezahlt worden.

Da aus Sicht der Außenprüfung bereits die Fremdüblichkeit für die Auszahlung der freiwilligen Abfertigung nicht gegeben sei, könne eine Beurteilung hinsichtlich Angemessenheit der Tätigkeitsvergütung (= Gesamtausstattung) mit Einbeziehung der freiwilligen Abfertigung unterbleiben. Darüber hinaus können durchaus einzelne Lohnbestandteile ungeachtet der betragsmäßigen Angemessenheit der Gesamtentlohnung verdeckte Ausschüttungen darstellen (VwGH 08.03.1994, 91/14/0151).

Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 vom 25.06.2018

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem § 303 Abs. 1 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 25.06.2018

Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht.

Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2014

Die Bf. wurde zur Haftung für Kapitalertragsteuer in Höhe von 7.250,00 €, darin enthalten 6.000,00 € für die verfahrensgegenständliche freiwillige Abfertigung, herangezogen. Auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurde hingewiesen.

Beschwerde vom 13.09.2018

Die Bf. stellte ein Ansuchen vom 25.07.2018 um Verlängerung der Rechtsmittelfrist zur Einbringung einer Beschwerde bis zum 15.09.2018, welchem mit Bescheid vom 28.08.2018 stattgegeben wurde.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Qualifikation der per 31.05.2014 an den geschäftsführenden Gesellschafter ***Ges-Gf*** ausbezahlten freiwilligen Abfertigung in der Höhe von 24.000,00 € als verdeckte Ausschüttung.

Es werde beantragt diese freiwillige Abfertigung als abzugsfähige Betriebsausgabe zu behandeln und den Haftungsbescheid, soweit es den Zufluss von Kapitalerträgen gem § 93 EStG 1988 betreffe, von 29.000,00 € um 24.000,00 € zu reduzieren, sodass sich die festgesetzte Kapitalertragsteuer von 7.250,00 € auf 1.250,00 € reduziere.

Die Bf. bringt im Wesentlichen vor:

Eine Qualifikation der freiwilligen Abfertigungszahlung als verdeckte Ausschüttung setze die Zuwendung eines Vermögensvorteils beim empfangenden Gesellschafter voraus.

Dabei seien das Vorliegen der objektiven und der subjektiven Voraussetzungen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erforderlich.

Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setze eine Vermögensminderung der Körperschaft voraus, die durch erhöhte Aufwendungen der Körperschaft verursacht seien.

Das liege in gegenständlichem Fall nicht vor, da der Verzicht auf Urlaubersatzleistungen von ***Ges-Gf*** rund 55.000,00 € betragen habe, während als freiwillige Abfertigung lediglich 24.000,00 € zur Auszahlung kamen, sodass per Saldo der Gesellschaft keine erhöhten Aufwendungen, sondern geringere Aufwendungen entstanden seien.

Als subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung sei eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft notwendig. Eine Qualifikation der Zahlung der freiwilligen Abfertigung als verdeckte Ausschüttung sei daher nicht möglich, da die Höhe der freiwilligen Abfertigung um mehr als 31.000,00 € unter den Ansprüchen aus nicht konsumierten Urlauben lag, auf die ***Ges-Gf*** verzichtet habe.

Es sei daher der von den Körperschaftssteuerrichtlinien für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung geforderte Tatbestand weder hinsichtlich des objektiven noch des subjektiven Tatbestandes gegeben.

Die vom Betriebsprüfer in seinem Prüfbericht unter Zitierung des Erkenntnisses VwGH 08.03.1994, 91/14/0151 vertretene Rechtsmeinung, dass ungeachtet der betragsmäßigen Angemessenheit der Gesamtentlohnung, auf die er nicht eingehe, einzelne Lohnbestandteile verdeckte Ausschüttungen darstellen können, sei auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

In diesem Erkenntnis wurden Tantiemen den Geschäftsführern nicht im Verhältnis ihrer Arbeitsleistung, sondern im Verhältnis ihrer Beteiligung an der Gesellschaft ausbezahlt, sodass die belangte Behörde zu Recht ableiten konnte, dass diese Leistungen durch das Gesellschaftsverhältnis der Beschwerdeführerin veranlasst war.

Darüber hinaus wurde festgestellt, dass die Berufung einer Geschäftsführerin ausschließlich in ihrer Gesellschafterstellung wurzelte und die ausbezahlten Gehälter an diese Gesellschafter-Geschäftsführerin, bezogen auf ihre Leistung für die Gesellschaft überhöht waren.

Dies sei in dem der Beschwerde zugrundeliegenden Sachverhalt nicht festgestellt worden.

Die Bf. stellte einen Antrag gem § 262 Abs. 2 lit. a BAO bezüglich des Unterbleibens der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung und einen Antrag gem § 274 Abs. 1 Z 1 BAO auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Die Bf. regte ferner einen Erörterungstermin gem § 269 Abs. 3 BAO an.

Beschwerdevorlage vom 10.10.2018

Die Beschwerde wurde am 10.10.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Erörterungstermin vom 19.12.2025

Am 19.12.2025 fand ein Erörterungstermin in Anwesenheit der steuerlichen Vertretung der Bf. und des Vertreters der belangten Behörde statt.

Der steuerliche Vertreter brachte vor wie in der Beschwerde vorgebracht und verwies dabei auf die Zahl der offenen Urlaubstage und den geleisteten Verzicht in Höhe von rund 55.000,00

€. Der steuerliche Vertreter wurde um schriftliche Beantwortung mehrerer Fragen zur Urlaubersatzleistung ersucht.

Der Vertreter der belangten Behörde verwies auf die Judikatur des VwGH zum Vorliegen einer schriftlichen Vereinbarung und auf den steuerlichen Vorteil, der dem Gesellschafter-Gf. entstanden sei.

Der steuerliche Vertreter brachte vor, dass der Minderheitsgesellschafter der Auszahlung der freiwilligen Abfertigung im Zuge der Bilanzbesprechung konkludent zugestimmt habe.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte vor, dass die Leistung der freiwilligen Abfertigung und der Verzicht auf die Urlaubersatzleistung getrennt zu betrachten wären.

Der steuerliche Vertreter widersprach dem. In weiterer Folge führte er jedoch aus, dass der Verzicht keine Bedingung für die freiwillige Abfertigung gewesen sei. Die freiwillige Abfertigung sei vielmehr im rechtlich zulässigen Ausmaß gewährt worden. Die steuerliche Begünstigung, die damit einhergehe, stehe Jedem offen.

Die Bf. reichte Unterlagen nach.

Mündliche Verhandlung vom 30.01.2026

Am 30.01.2026 fand die mündliche Verhandlung statt und wurde der Gesellschafter-Gf. ***Ges-Gf*** als Auskunftsperson nach § 143 BAO einvernommen.

Der steuerliche Vertreter führte unter anderem aus, dass das Hauptargument des Vorbringens der Bf. sei, dass die freiwillige Abfertigung im gesetzlichen Ausmaß (§ 67 EStG 1988) gewährt worden sei. Erst das zweite Argument sei, dass auf die Urlaubersatzleistung verzichtet wurde. Es habe keine Verknüpfung zwischen freiwilliger Abfertigung und Verzicht auf die Urlaubersatzleistung gegeben.

Die Richterin wies die Parteien darauf hin, dass die Vorgänge im Zusammenhang mit der Urlaubersatzleistung bzw. Weitergewährung von Urlaub auch dahingehend zu beurteilen sein werden, ob sie die Voraussetzungen für verdeckte Einlagen oder verdeckte Ausschüttungen erfüllen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Allgemeines

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die im Geschäftszweig ***Zw*** tätig ist. Bilanzstichtag ist der 30. Mai.

Bis 26.05.2014 waren an der Bf. folgende Personen wie folgt am Stammkapital beteiligt:

Ges-A	30 %
Ges-Gf	10 %
Ges-B (Mutter von ***Ges-Gf***)	35 %
Ges-C (Vater von ***Ges-Gf***)	25 %

Seit 01.02.2013 ist ***Ges-Gf***, geboren am ***Dat***, alleiniger Geschäftsführer (Gf.) der Bf. Aufgrund der Beteiligungshöhe von 10 % erzielte der Gesellschafter-Gf. aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Abtretungsverträgen vom 26.05.2014 übertrugen die Eltern von ***Ges-Gf*** ihre Gesellschaftsanteile im Gesamtausmaß von 60 % im Schenkungswege an diesen, sodass er ab diesem Zeitpunkt mit 70 % an der Gesellschaft beteiligt war:

Ges-A	30 %
Ges-Gf	70 %

Aufgrund der Anteilsschenkung und der Erhöhung seiner Beteiligung auf 70 % wurde das Dienstverhältnis des Gesellschafter-Gf. mit 31.05.2014 abgerechnet. Der Gesellschafter-Gf. erhielt eine gesetzliche Abfertigung in Höhe von sechs Monatsgehältern im Ausmaß von 57.670,32 €, davon LSt (6 %) 3.460,21 €.

Im Zusammenhang mit der Anteilsübernahme und Beendigung des Dienstverhältnisses beriet sich der Gesellschafter-Gf mit dem Steuerberater der Bf. ***StB*** und dem Lohnverrechner ***Nam***, welcher bei der Bf. angestellt ist.

Mit dem Minderheitsgesellschafter ***Ges-A*** gab es keine gesonderte Abstimmung über die gewählte Vorgehensweise. Im Zuge einer Bilanzbesprechung wurden die Positionen der Bilanz mit dem Minderheitsgesellschafter besprochen.

Der Gesellschafter-Gf. setzte seine Tätigkeit danach als selbständig tätiger Gesellschafter-Gf. fort.

1.2. Zahlung einer freiwilligen Abfertigung

Im Zuge der Abrechnung des Dienstverhältnisses erhielt der Gesellschafter-Gf. eine Zahlung in Form einer freiwilligen Abfertigung in Höhe 24.000,00 €, für welche Lohnsteuer (6 %) in Höhe von 1.440,00 € abgeführt wurde.

Bei Dienstantritt wurde die Zahlung einer freiwilligen Abfertigung nicht zugesichert. Eine schriftliche Vereinbarung über die Zahlung der freiwilligen Abfertigung im Zeitpunkt der Abrechnung des Dienstverhältnisses gab es nicht. Einen (schriftlichen) Gesellschafterbeschluss über die Zahlung der freiwilligen Abfertigung gab es nicht. Die Vereinbarung der freiwilligen Abfertigung kam nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck.

Die Höhe der freiwilligen Abfertigung wurde danach bemessen, den höchstmöglichen Betrag, auf den nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 der Steuersatz von 6 % Anwendung findet, zu gewähren. Andere Gründe für die Gewährung der freiwilligen Abfertigung wurden nicht genannt.

Betriebsinterne Kriterien für die Ausmessung der freiwilligen Abfertigung gab es nicht. Einem Mitarbeiter der Bf. wurde eine freiwillige Abfertigung im Jahr 2007 ausbezahlt, jeweils einem Mitarbeiter in den Jahren 2015 bis 2017. Es handelte sich dabei um freiwillige Abfertigungen in geringer Höhe im Ausmaß von ein bis zwei Monatsgehältern und darunter.

Die Gewährung der freiwilligen Abfertigung wäre zwischen Fremden nicht unter den gleichen Bedingungen erfolgt.

Die Zahlung in Form einer freiwilligen Abfertigung diene dazu, dem Gesellschafter-Gf. einen Vorteil zuzuwenden, dieser war Empfänger des Vorteils. Die Zahlung war gesellschaftsrechtlich veranlasst.

1.3. Verzicht auf Urlaubersatzleistung und Weitergewährung von Urlaub

Zum 31.05.2014 verfügte der Gf. über einen Urlaubsanspruch im Ausmaß von 123 Tagen. Darin enthalten ist ein verjährter Urlaubsanspruch in Höhe von 60 Urlaubstagen. Damit verbleibt ein nicht verjährter Urlaubsanspruch von 63 Urlaubstagen.

Im Zuge der Abwicklung des Dienstverhältnisses wurde keine Ersatzleistung für nicht verbrauchten Urlaub ausbezahlt.

Der Bf. verzichtete auf die Auszahlung einer Urlaubersatzleistung in Höhe von 100 Urlaubstagen.

Eine schriftliche Vereinbarung über den Verzicht gab es nicht. Die Vereinbarung über den Verzicht auf die Urlaubersatzleistung kam nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck. Eine schlüssige Begründung für den Verzicht auf genau 100 Urlaubstage gibt es nicht.

Andere Mitarbeiter, die im Zuge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf eine Urlaubersatzleistung verzichtet haben, gab es nicht.

Der Verzicht auf die Urlaubersatzleistung wäre zwischen Fremden nicht unter den gleichen Bedingungen erfolgt.

Der Gesellschafter-Gf. wollte die Bf. durch den Verzicht stärken. Der Verzicht war gesellschaftsrechtlich veranlasst.

Der Verzicht auf 100 Urlaubstage wird zum 31.05.2014 wie folgt bewertet:

	Urlaubstage	Berechnungsbasis	Summe
Verzicht auf 100 Urlaubstage	100	€ 532,42	€ 53.242,00
davon verjährter Urlaub	60	€ 532,42	€ 31.945,20
davon nicht verjährter Urlaub	40	€ 532,42	€ 21.296,80

Dem Gf. wurde ein Urlaubsanspruch von 23 Urlaubstagen weitergewährt.

Eine schriftliche Vereinbarung über die Weitergewährung des Urlaubs gab es nicht. Einen (schriftlichen) Gesellschafterbeschluss über die Weitergewährung des Urlaubs gab es nicht. Eine schlüssige Begründung für die Weitergewährung von genau 23 Urlaubstagen gibt es nicht.

Für die verbleibenden 23 Urlaubstage wurde – bezogen auf den Gf. - eine Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube zum 31.05.2014 gebildet:

	Urlaubstage	Berechnungsbasis	Summe
Urlaubsrückstellung	23	€ 532,42	€ 12.245,56

Durch die Neubewertung der Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube zum 31.05.2014 kam es insgesamt zu einer gewinnerhöhenden Auflösung der Rückstellung in Höhe von 41.700,00 €. Die wertmäßig höchste Auswirkung hatte dabei die Neubewertung der Rückstellung des Gesellschafter-Gf. (Differenz zum Vorjahr 43.517,76 €).

Eine Vereinbarung dahingehend, dass der Verzicht auf die Urlaubersatzleistung Bedingung für die Zahlung der freiwilligen Abfertigung war, gab es nicht.

2. Beweiswürdigung

2.1. Allgemeines

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß § 2a BAO gelten diese Bestimmungen sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025, siehe auch Ritz/Koran, BAO⁸ § 167 Rz 8 mwN).

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Aktenteilen, dem Vorbringen beider Parteien, insbesondere den Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bf. in der mündlichen Verhandlung, den Aussagen des Gesellschafter-Gf. als Auskunftsperson im Zuge der mündlichen Verhandlung und folgender Beweiswürdigung:

Vereinbarungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Kriterien habe ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 17.05.2023, Ra 2022/13/0096).

2.2. Zahlung einer freiwilligen Abfertigung

Im vorliegenden Fall ist zu bedenken, dass ***Ges-Gf*** sowohl als Gesellschafter als auch in seiner Position als Gf. als Dienstnehmer gegenüber der Bf. auftrat. Er war auch vor der Anteilsschenkung alleiniger Gf. der Bf., auch wenn sein Anteil zunächst nur 10 % betrug. Erst durch die Anteilsschenkung erhöhte sich seine Beteiligung auf 70 %.

Dass es im Zusammenhang mit der Anteilsübernahme und Beendigung des Dienstverhältnisses Beratungen mit dem Steuerberater der Bf. und dem angestellten Lohnverrechner gab, basiert auf der glaubhaften Aussage des Gesellschafter-Gf. Dem entspricht auch das Vorbringen der

Bf., dass es mit dem Minderheitsgesellschafter keine gesonderte Abstimmung über die gewählte Vorgehensweise gab und erst im Zuge der Bilanzbesprechung eine konkludente Zustimmung erfolgt sei.

Der Aussage des Gesellschafter-Gf. ist ebenfalls entnommen, dass es keine Zusicherung einer freiwilligen Abfertigung bei Dienstantritt gab. Dass es keine schriftliche Vereinbarung gab, leitet sich aus dem Vorbringen der Bf. ab. Die Vorgänge rund um die Gewährung der freiwilligen Abfertigung wurden vom steuerlichen Vertreter der Bf. dargelegt.

Die angeführten Punkte führen zu der im Rahmen der freien Beweiswürdigung getroffenen Feststellung, dass die Vereinbarung über die freiwillige Abfertigung nach außen hin nicht ausreichend zum Ausdruck kam.

Dem Vorbringen des Vertreters der Bf., es entspreche nicht der Praxis in kleineren Unternehmen, dass es schriftliche Vereinbarungen im Vorfeld gebe, ist entgegenzuhalten: Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen nach VwGH 17.05.2023, Ra 2022/13/0096 doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Selbst dies ist im vorliegenden Fall nicht erkennbar.

Die Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung ergeben sich daraus, dass eine freiwillige Abfertigung geleistet wurde, obwohl der Gf. – wie von ihm selbst ausgesagt – seine Tätigkeit für die Gesellschaft unverändert fortsetzte. Es stimmt zwar, dass die Auflösung des Dienstverhältnisses unstrittig einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch auslöst. Dies macht jedoch eine in diesem Zusammenhang gewährte freiwillige Abfertigung nicht zwangsläufig fremdüblich.

Dass die freiwillige Abfertigung nach den Kriterien des § 67 Abs. 6 EStG 1988 bemessen wurde, ist dem Vorbringen der Bf. entnommen.

Die Gewährung einer freiwilligen Abfertigung ohne vertragliche Vereinbarung in einem Dienstvertrag bzw ohne betriebsinterne Leitlinien entspricht nicht einer fremdüblichen Vorgehensweise. Es ist nicht erklärlich, dass einem gesellschaftsfremden Gf. eine Abfertigung in dieser Höhe gewährt worden wäre, nur weil dies lohnsteuerlich begünstigt möglich ist. Einem gesellschaftsfremden Gf. wird eine freiwillige Abfertigung nicht nach lohnsteuerlichen Gesichtspunkten gewährt. Die Höhe einer freiwilligen Abfertigung ist nicht mit den Werten des § 67 Abs. 6 EStG 1988 begrenzt. Dieser regelt nur die lohnsteuerliche Beurteilung. Fremdüblich ist es vielmehr, die freiwillige Abfertigung nach außersteuerlichen Gründen zu bemessen, wie den Leistungen des Gf. für das Unternehmen, sowie an die wirtschaftlichen Gegebenheiten im Unternehmen anzupassen. Solche Gründe wurden erst gar nicht vorgebracht.

Auch der betriebsinterne Vergleich zeigt, dass zwar anderen Mitarbeitern freiwillige Abfertigungen geleistet wurden, diese waren jedoch von geringem Ausmaß, auch unter

Berücksichtigung der Höhe des Gehalts. Dass auch bei diesen freiwilligen Abfertigungen versucht wurde, Zahlungen im größtmöglichen, steuerlich begünstigten Ausmaß zu gewähren, wurde von der Bf. nicht behauptet und lässt sich aus dem vorliegenden Zahlenmaterial auch nicht ableiten. Auch das Vorbringen der Bf., dass der lohnsteuerliche Vorteil der freiwilligen Abfertigung jedem laut Gesetz zustehe, vermag unter diesem Gesichtspunkt nicht zu überzeugen. Aus den vorgelegten Zahlen lassen sich keine Kriterien erkennen, nach denen die freiwillige Abfertigung bemessen wurde. Im Betriebsprüfungsbericht wurde bereits ausgeführt: „An Hand der vorgelegten Daten war ersichtlich, dass z.B. einem DN eine freiwillige Abfertigung bezahlt wurde, obwohl dieser keinen Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung hatte. An 2 DN wurden geringe freiwillige Abfertigungen (der Höhe nach völlig unterschiedlich) bei Beendigung des Dienstverhältnisses kurz vor einem Sprung bei der Anzahl der Monatsentgeltansprüche (von 4 auf 6) bezahlt.“

Mangels nachvollziehbarer Kriterien ist es auch nicht möglich, einen Teil der freiwilligen Abfertigung als fremdüblich einzustufen.

Aus den angeführten Gründen ergibt sich auch die in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung, dass die Zahlung der freiwilligen Abfertigung dazu diene, dem Gesellschafter-Gf. einen Vorteil zuzuwenden.

2.3. Verzicht auf Urlaubersatzleistung und Weitergewährung von Urlaub

Auch hier ist zunächst festzuhalten, dass es eine schriftliche Vereinbarung nicht gab, wie dem Vorbringen der Bf. zu entnehmen ist.

Auch mangelt es an einem klaren Inhalt der Vereinbarung. Die Vorgänge lassen sich nur durch die genauere Betrachtung der Unterlagen zur Auflösung und Bildung von Urlaubsrückstellungen nachvollziehen, welche im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt wurden.

Zur Berechnung der Urlaubersatzleistung kam es erst gar nicht. Damit hält die Vorgehensweise auch einem Fremdvergleich nicht stand. Der Gesellschafter-Gf. hatte einen arbeitsrechtlichen Anspruch auf Auszahlung der Urlaubersatzleistung. Andere Mitarbeiter, die im Zuge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf eine Urlaubersatzleistung verzichtet haben, gab es nicht (betriebsinterner Vergleich). Ein gesellschaftsfremder Gf. verzichtet nicht ohne erkennbaren Grund auf einen ihm zustehenden arbeitsrechtlichen Anspruch.

Nach dem Vorbringen der Bf. wollte man durch die Weitergewährung des Urlaubs eine Bereicherung des Minderheitsgesellschafters durch einen höheren Urlaubsverzicht verhindern. Diese Argumentation vermag nicht zu überzeugen, ging man doch davon aus, dass der Urlaubsanspruch 123 Tage betragen habe und wirksam auf 100 Tage verzichtet worden sei. Es ist daher nicht erkennbar, weshalb eine Weitergewährung von 23 Tagen im Verhältnis zum Verzicht auf 100 Tagen eine Bereicherung des 30 %-Minderheitsgesellschafters verhindern

solle. Im Zuge der Erörterung wurde noch erklärt, dass es sich um einen neuen Anspruch des Gesellschafter-Gf. handle. Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde wiederum argumentiert, dass es sich um den Anspruch von zwei Urlaubsjahren handle. Dies ist aus der vorgelegten Urlaubsübersicht nicht ableitbar. Wie die belangte Behörde nachvollziehbar vorbrachte, entstand dem Gesellschafter-Gf. überdies ein steuerlicher Vorteil aus der Gestaltung, weil die freiwillige Abfertigung mit 6 % versteuert wurde, die Urlaubersatzleistung teilweise zum Tarif zu versteuern gewesen wäre.

Dass der Verzicht auf die Urlaubersatzleistung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, ergibt sich aus den Umständen des Einzelfalles. Der Gesellschafter-Gf. hatte einen arbeitsrechtlichen Anspruch auf Auszahlung der Urlaubersatzleistung. Wie von der Bf. und dem Gesellschafter-Gf. selbst ausgeführt, diene der Verzicht der Stärkung des Unternehmens.

Die Bewertung des Verzichts auf 100 Urlaubstage wurde gemäß einer Schätzung nach § 184 BAO ermittelt, weil eine Berechnung der Urlaubersatzleistung im Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses nicht erfolgte. Berechnungsbasis bildet eine fiktive Urlaubsrückstellung im Ausmaß von 123 Urlaubstagen. Die Berechnungsbasis ist den von der Bf. im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen entnommen.

	Urlaubstage	Berechnungsbasis	Summe
Fiktive Urlaubsrückstellung	123	€ 532,42	€ 65.487,66

Die Aufteilung in verjährten und nicht verjährten Urlaubsanspruch ergibt sich aus der Prüfung der zugrundeliegenden Rechtsvorschriften (siehe Punkt 3.1.3) und wurde den Parteien im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgehalten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Strittig ist, ob die an den Gesellschafter- Gf. ***Ges-Gf*** geleistete Zahlung in Höhe von 24.000,00 € eine freiwillige Abfertigung darstellt und als Betriebsausgabe abzuziehen ist oder als verdeckte Ausschüttung zu behandeln ist. Zu beurteilen ist dabei auch die steuerliche Behandlung der Vorgänge im Zusammenhang mit dem Verzicht auf eine Urlaubersatzleistung.

3.1.1 Allgemeines

Zahlungen einer Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter können den allgemeinen Betriebsausgabentatbestand des § 4 Abs. 4 EStG 1988 erfüllen (zB Honorierung für eine Geschäftsführertätigkeit, vgl Ehgartner/Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, 32. Lfg 2019, 4. Verdeckte Ausschüttungen, Rz 538 mVa

VwGH 28.04.2004, 2001/14/0166). In diesem Sinne wurden von der Abgabenbehörde die laufenden Gehaltszahlungen an den Gesellschafter-Gf. beurteilt.

Unstrittig ist, dass die Anteilsschenkung und damit die Erhöhung der Beteiligung von 10 % auf 70 % zu einer arbeitsrechtlichen Auflösung des Dienstverhältnisses führte und einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch auslöste. Die Zahlung der gesetzlichen Abfertigung an den Gesellschafter-Gf. wurde als Betriebsausgabe anerkannt.

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 EStG 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.

3.1.2. Zahlung einer freiwilligen Abfertigung

Nach dem Vorbringen der Bf. handle es sich nicht um eine verdeckte Ausschüttung, weil die freiwillige Abfertigung im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten gewährt wurde.

Damit meint die Bf., dass § 67 Abs. 6 EStG 1988 die Möglichkeit vorsieht, eine freiwillige Abfertigung in den vom Gesetzgeber definierten Grenzen beim empfangenden Dienstnehmer mit dem begünstigten Steuersatz von 6 % zu versteuern.

Dabei übersieht die Bf., dass § 67 Abs. 6 EStG 1988 keine Kriterien für die Gewährung von freiwilligen Abfertigungen aufstellt. Nimmt man das Vorliegen einer freiwilligen Abfertigung an, so regelt die Gesetzesbestimmung aus lohnsteuerlicher Sicht, bis zu welcher Höhe eine Besteuerung mit dem Steuersatz von 6 % zu erfolgen hat.

Hier verfahrensgegenständlich ist jedoch die Frage, ob die an den Gesellschafter-Gf. im Zuge der Auflösung des Dienstverhältnisses geleistete Zahlung eine freiwillige Abfertigung und damit eine Betriebsausgabe oder eine gewinnneutrale verdeckte Ausschüttung darstellt. Handelt es sich bei der Zahlung um eine verdeckte Ausschüttung, so unterliegt diese der Kapitalertragsteuer (siehe Punkt 3.1.4.). Das Lohnsteuerverfahren bzw das Veranlagungsverfahren betreffend das (beendete) Dienstverhältnis des Gesellschafter-Gf. sind nicht verfahrensgegenständlich. Es besteht keine unmittelbare Abhängigkeit zwischen Lohnsteuerverfahren und Einkommensteuerverfahren (VwGH 28.03.1979, 0635/77) oder

zwischen Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerbescheiden (VwGH 19.05.1987, 86/14/0179).

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 (VwGH 29.11.2006, 2002/13/0173).

Eine verdeckte Ausschüttung setzt einen subjektiven, auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentschluss der Körperschaft voraus. Die Absicht der Vorteilsgewährung kann sich schlüssig aus den Umständen des Einzelfalles ergeben (VwGH 31.03.2004, 99/13/0260 mVa VwGH 03.08.2000, 96/15/0159).

Für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung müssen grundsätzlich folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- (1) Zuwendung eines (geldwerten) Vorteils
- (2) Eigentums- oder Nahebeziehung des Vorteilsempfängers zur Körperschaft
- (3) objektives Tatbild, dh Bereicherung des Empfängers zulasten der Körperschaft, sowie
- (4) subjektives Tatbild, dh auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung (vgl Ehgartner/Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, 32. Lfg 2019, 4. Verdeckte Ausschüttungen, Rz 723).

Wie der VwGH bereits judiziert hat, ist grundsätzlich darauf hinzuweisen, dass einem Geschäftsführer auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung eine angemessene Entlohnung gebührt, sodass es hinsichtlich der Wertung eines Geschäftsführerbezuges (samt einer allfälligen Nutzung einer Dienstwohnung) als verdeckte Ausschüttung nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern in erster Linie auf die Angemessenheit der "Gesamtausstattung" der Entlohnung ankommt (VwGH 28.11.2013, 2009/13/0141 mVa VwGH 21.10.1999, 97/15/0198 ua).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zu Pensionszusagen an geschäftsführende Gesellschafter festgestellt hat, können einzelne Lohnbestandteile ungeachtet der betragsmäßigen Angemessenheit der Gesamtentlohnung eine verdeckte Ausschüttung darstellen, wenn sie auch nur in einer wesentlichen Bestimmung so beschaffen sind, wie sie bei vernünftiger wirtschaftlicher Vorgangsweise einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht gewährt worden wäre (VwGH 08.03.1994, 91/14/0151 mVa VwGH 07.02.1990, 88/13/0241).

In der Entscheidung VwGH 16.12.2009, 2005/15/0058, welche bereits im Betriebsprüfungsbericht zitiert wurde, sprach der VwGH aus, dass Abfertigungszahlungen einer

Kapitalgesellschaft an ihren geschäftsführenden Gesellschafter verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs. 1 KStG 1988 darstellen können, wenn die Abfertigungszusage, auf der der Abfertigungsanspruch beruht, nicht folgenden Kriterien entspricht:

Vereinbarungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die an Vereinbarungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern geknüpften Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208).

Unter Berücksichtigung der angeführten Judikatur wird die Zahlung der freiwilligen Abfertigung an den Gesellschafter-Gf. nach den Kriterien der „Angehörigenjudikatur“ geprüft.

Anders als im vom VwGH 16.12.2009, 2005/15/0058 beurteilten Fall, lag eine Abfertigungszusage bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses erst gar nicht vor. Die Beendigung des Dienstverhältnisses war auch nicht durch Pensionierung oder Austritt aus dem Unternehmen veranlasst, sondern durch die Anteilsschenkung und damit einhergehende Erhöhung der Anteile auf 70 %.

Legt man die vom VwGH allgemein aufgestellten Kriterien auf den vorliegenden Fall um, zeigt sich dennoch, dass die gewählte Vorgehensweise - wie festgestellt und im Rahmen der freien Beweiswürdigung ausgeführt - weder ausreichend nach außen zum Ausdruck kam noch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen gewählt worden wäre.

Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt wurde dem Gesellschafter-Gf. unter dem Deckmantel der Beendigung des Dienstverhältnisses ein im Gesellschaftsverhältnis begründeter geldwerter Vorteil zugewendet.

Als weiteres Argument gegen die Annahme einer verdeckten Ausschüttung brachte die Bf. vor, dass der Gesellschafter-Gf. auf die Zahlung einer Urlaubersatzleistung verzichtet habe, welche höher zu bewerten sei als die freiwillige Abfertigung. Per Saldo seien keine erhöhten Aufwendungen, sondern geringere Aufwendungen entstanden.

Dieses Vorbringen ist sowohl hinsichtlich der Vorteilsgewährungsabsicht (subjektives Tatbild) als auch hinsichtlich der Zuwendung eines (geldwerten) Vorteils und der erforderlichen Minderung des Einkommens der Körperschaft (objektives Tatbild) zu untersuchen.

Zum subjektiven Tatbild ist auszuführen, dass sich die Absicht der Vorteilsgewährung nach der zitierten Judikatur des VwGH schlüssig aus den Umständen des Einzelfalles ergeben kann. Der Verzicht auf die Urlaubersatzleistung war keine Bedingung für die Zahlung der freiwilligen

Abfertigung. Der Verzicht auf die Urlaubersatzleistung ist daher nicht geeignet die subjektive Vorteilsgewährungsabsicht der Zahlung an den Gesellschafter-Gf. zu entkräften.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist zur Beurteilung des objektiven Tatbildes zunächst der Verzicht auf die Urlaubersatzleistung näher zu untersuchen. Auf der einen Seite steht die Zahlung der freiwilligen Abfertigung durch die Bf. an den Gesellschafter-Gf. und auf der anderen Seite der Verzicht des Gesellschafter-Gf. auf die Zahlung einer Urlaubersatzleistung. Fraglich ist daher, ob ein steuerlich anzukennender Vorteilsausgleich vorliegt.

3.1.3. Verzicht auf Urlaubersatzleistung und Weitergewährung von Urlaub

Wie festgestellt hatte der Gesellschafter-Gf. zum Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses einen Urlaubsanspruch im Ausmaß von 123 Tagen. Von diesen waren 60 Tage nach § 4 Abs. 5 erster Satz Urlaubsgesetz in der Fassung BGBl. I Nr. 19/2012 aufgrund des Zeitablaufes bereits verjährt. Bei Geschäftsführern oder Personalverantwortlichen entfällt die Hinweis- und Aufforderungsobliegenheit zum Verbrauch des Urlaubs (vgl. Niederfriniger/Radauer, Urlaubsverjährung, Stand 02.1.2026, Lexis Briefings in lexis360.at, mwN).

Der Gesellschafter-Gf. hatte nach § 10 Urlaubsgesetz in der Fassung BGBl. I Nr. 89/2002 einen Anspruch auf eine Ersatzleistung im Ausmaß des Urlaubsentgelts für 63 Urlaubstage. Die Ersatzleistung gebührt zum Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Eine solche Ersatzleistung wurde dem Gesellschafter-Gf. nicht ausbezahlt.

Soweit der Verzicht die Urlaubersatzleistung für nicht verjährten Urlaub betrifft, verzichtete der Gesellschafter-Gf. damit auf einen entstandenen Anspruch gegenüber der Gesellschaft (Forderungsverzicht).

Verdeckte Einlagen sind Vermögenszuführungen (Geld bzw körperliche oder unkörperliche Wirtschaftsgüter) von Anteilseignern bzw diesen nahestehenden Personen an die Körperschaft, im Gesellschaftsverhältnis begründet, die, im Gegensatz zu offenen Einlagen, in verdeckter Form, dh häufig unter einem anderen zivilrechtlichen Titel (zB einem Kauf- oder Darlehensvertrag), somit nicht ohne Weiteres als Einlage erkennbar, erfolgen (vgl. Ehgartner/Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, 32. Lfg 2019, 2. Einlagen und Beiträge jeder Art Rz 112).

Nach VwGH 23.09.2005, 2003/15/0078 ist unbeachtlich, dass in der Vereinbarung über den Forderungsverzicht nicht angeführt wird, aus welchen Gründen der Verzicht erfolgte, obliegt es doch der Abgabenbehörde, Feststellungen darüber zu treffen, ob der Vorgang gesellschaftsrechtlich oder betrieblich veranlasst ist. Für die Frage, ob eine Vermögenszuwendung durch die Stellung als Gesellschafter veranlasst ist, kommt es

maßgeblich darauf an, ob sie auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten.

Auch hier zeigt sich, dass die gewählte Vorgehensweise - wie festgestellt und im Rahmen der freien Beweiswürdigung ausgeführt - weder ausreichend nach außen zum Ausdruck kam noch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen gewählt worden wäre.

Wie festgestellt war die Vermögenszuführung im Gesellschaftsverhältnis begründet.

Die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft können eine Einlage in die Kapitalgesellschaft nicht nur durch die Zuführung von Wirtschaftsgütern, sondern auch durch den Verzicht auf Forderungen gegenüber dem Gesellschafter bewirken. Ein solcher Verzicht führt durch den Wegfall der zuvor passivierten Verbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft zu einer Vermögensmehrung. Aus der Sicht des Schuldners ist dabei Gegenstand der Einlage der wegfallende Passivposten (VwGH 23.09.2005, 2003/15/0078).

Nach § 8 Abs. 1 EStG 1988 ist im Fall eines Forderungsverzichtes societatis causa eine steuerneutrale Einlage in Höhe des gemeinen Wertes der Forderung anzunehmen. In Bezug auf den nicht werthaltigen Teil der Forderung liegt ein betrieblicher Vorgang vor, der steuerwirksam ist (Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2011) Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung Rz 126).

Im vorliegenden Fall kam es zur Auflösung der Rückstellung für nicht konsumierten Urlaub. Die Urlaubsrückstellung entspricht dem Bruttobetrag der Urlaubersatzleistung (zuzüglich der Gehaltsnebenkosten), wenn am Bilanzstichtag das Dienstverhältnis mit dem Arbeitnehmer beendet werden würde (OV, Kurzböck informiert, PVP 2012/4, 13). Der gemeine Wert des Forderungsverzichtes liegt daher bei 21.296,80 €.

Soweit der Gesellschafter-Gf. auf bereits verjährten Urlaub verzichtete, ist darin kein Einlagen- oder Ausschüttungsvorgang zu erblicken, weil es an der objektiven Bereicherung der Bf. bzw des Gesellschafter-Gf. mangelt.

Soweit dem Gesellschafter-Gf. ein Urlaubsanspruch weitergewährt wurde und dafür eine Rückstellung gebildet wurde, ist darin kein Einlagen- oder Ausschüttungsvorgang zu erblicken, weil auch die Auszahlung der Urlaubersatzleistung zu einer Vermögensminderung in gleicher Höhe (Betriebsausgabe) geführt hätte.

Wird einer an sich als verdeckte Ausschüttung zu beurteilenden Vorteilsgewährung einer Kapitalgesellschaft an einen ihrer Gesellschafter eine Vorteilsgewährung des Gesellschafters an die Gesellschaft entgegengehalten (sogenannter Vorteilsausgleich), so führt dies für sich allein noch nicht dazu, das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zu verneinen. Vielmehr muß eine innere Beziehung der Rechtsgeschäfte, innerhalb derer der Vorteilsausgleich erfolgen soll, bestehen und es ist auch grundsätzlich erforderlich, daß eine ausdrückliche (eindeutige)

wechselseitige Vereinbarung über den Vorteilsausgleich getroffen wird (VwGH 06.02.1990, 89/14/0034, VwGH 22.11.1995, 95/15/0070).

Es wäre demnach nicht ausreichend, wenn per Saldo der Bf. ein Vorteil entstehen würde. Dem ist überdies entgegenzuhalten, dass der Zahlung der freiwilligen Abfertigung in Höhe von 24.000,00 € nur ein Forderungsverzicht in Höhe von 21.296,80 € gegenüber steht und nicht wie vorgebracht in Höhe von rund 55.000,00 €.

Die innere Beziehung besteht darin, dass beide Vorgänge durch die Abrechnung des Dienstverhältnisses des Gesellschafter-Gf. bedingt sind. Eine ausdrückliche wechselseitige Vereinbarung gibt es jedoch nicht.

Von einer solchen ausdrücklichen wechselseitigen Vereinbarung kann nur dann abgesehen werden, wenn ein von vornherein bestehender innerer Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung offenkundig zutage tritt (VwGH 22.11.1995, 95/15/0070).

Ein offenkundiger innerer Zusammenhang ist zu verneinen, weil der Verzicht auf die Urlaubersatzleistung keine Bedingung für die Gewährung der freiwilligen Abfertigung war. Es gab keine Verknüpfung zwischen den beiden Vorgängen.

Damit kann dahingestellt bleiben, ob die festgestellten Werte noch als sich einander entsprechend angesehen werden können.

Damit sind die Vorgänge im Ergebnis getrennt zu beurteilen. Damit kam es durch die Zahlung einer freiwilligen Abfertigung zu einer Vermögensminderung bei der Bf. und einer Bereicherung des Gesellschafter-Gf. zulasten der Körperschaft.

Es liegen eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Zahlung der freiwilligen Abfertigung sowie eine verdeckte Einlage in Höhe des Verzichts auf die Urlaubersatzleistung, soweit diese den nicht verjährten Urlaubsanspruch betrifft, vor.

Die Beschwerde, in welcher die Beurteilung der Zahlung der freiwilligen Abfertigung als Betriebsausgabe begehrt wird, war daher abzuweisen. Es liegt eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter ***Ges-Gf*** in Höhe von 24.000,00 € vor.

Jedoch vermindert sich das Einkommen der Bf. im Jahr 2014 aufgrund einer verdeckten Einlage des Gesellschafters ***Ges-Gf*** an die Bf. um 21.296,80 €. Der Bescheid war daher abzuändern.

3.1.4. Vorschreibung von Kapitalertragsteuer:

Die verdeckte Ausschüttung stellt beim Gesellschafter-Gf. Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG 1988 dar.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet der Abzugsverpflichtete dem Bund für die Einbehaltung von Haftung der Kapitalertragsteuer. Abzugsverpflichtete ist die Bf.

Durch die getrennte Beurteilung der Zahlung der freiwilligen Abfertigung als verdeckte Ausschüttung und des Verzichts auf die Urlaubersatzleistung als verdeckte Einlage, erfolgte die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer zu Recht. Die Beschwerde, in welcher die Reduzierung der festgesetzten Kapitalertragsteuer begehrt wird, war daher abzuweisen. Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2014 bleibt unverändert.

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.

Die Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen eine Abfertigungszahlung einer Kapitalgesellschaft an ihren geschäftsführenden Gesellschafter eine verdeckte Ausschüttung darstellt, wurde vom VwGH bereits im Erkenntnis VwGH 16.12.2009, 2005/15/0058 mit Verweis auf VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208 beantwortet. Das Erkenntnis stützt sich auf die durch die Rechtsprechung entwickelten Kriterien der „Angehörigenjudikatur“.

Zur Beurteilung der Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen der Verzicht auf eine Urlaubersatzleistung zu einer verdeckten Einlage führt, wurde die Judikatur des VwGH zum Forderungsverzicht (VwGH 23.09.2005, 2003/15/0078) herangezogen.

Zur Rechtsfrage, welche Kriterien zur Beurteilung eines Vorteilsausgleichs heranzuziehen sind, insbesondere unter welchen Voraussetzungen von einer ausdrücklichen wechselseitigen Vereinbarung abgesehen werden kann, liegt Rechtsprechung des VwGH (VwGH 22.11.1995, 95/15/0070) vor und wurde diese der Entscheidung zugrunde gelegt.

Aus der zitierten Rechtsprechung des VwGH leitet sich ab, dass die verschiedenen Voraussetzungen und Kriterien ihre Bedeutung im Rahmen der freien Beweiswürdigung haben (siehe auch VwGH 17.05.2023, Ra 2022/13/0096). Die Sachverhaltsfragen wurden dementsprechend im Rahmen der freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs. 2 BAO beantwortet und haben keine über den Einzelfall hinausgehende rechtliche Bedeutung.

Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 13. April 2026