

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A

in der Beschwerdesache

B GmbH, vertreten durch C, Geschäftssadresse, vertreten durch D Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kanzleiadresse über die Beschwerde vom 19.06.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes E vom 05.06.2015 betreffend Abweisung des Antrages auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages für den Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 01-12/2013

zu Recht erkannt:

1.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

1.1. Der Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate Jänner bis April 2013 wird wegen Verspätung zurückgewiesen.

1.2. Die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vom 05.06.2015 wird für die verbleibenden beantragten Monate Mai bis Dezember 2013 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

2.

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

- betreffend die Abweisung der Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vom 05.06.2015 hinsichtlich der Monate Mai bis Dezember 2013 zulässig,
- betreffend die Zurückweisung des Antrages auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages für die Monate Jänner bis April 2013 wegen Verspätung unzulässig.

Entscheidungsgründe

1. Streitpunkt:

Im Beschwerdeverfahren ist strittig, ob für die auf ein Jahr befristeten monatlichen Zahlungen an den ehemaligen Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, im folgenden „die Bf.“, aufgrund einer Konkurrenzklause nach Beendigung des Dienstverhältnisses der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten ist.

2. Sachverhalt:

Dem Beschwerdeverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

2.1.

Herr F (im folgenden „der Geschäftsführer“ oder "der ehemalige Geschäftsführer") war seit XX.XX.X0 Dienstnehmer der Bf. Dieses Dienstverhältnis wurde ab XX.XX.X7 karenziert und lebte mit Wirksamkeit ab XX.XX.10 wieder auf. Anlässlich des Wiederauflebens seines Dienstverhältnisses wurde Herr F zum Geschäftsführer der Bf. bestellt und ein Geschäftsführervertrag zwischen ihm und der Bf. abgeschlossen. Der Geschäftsführer war nicht an der Bf. beteiligt.

In Punkt 3.7. wurde ein Verbot jeglicher Nebenbeschäftigung während des aufrechten Dienstverhältnisses ohne vorherige Zustimmung des Dienstgebers vereinbart. In Punkt 3.8. verpflichtete sich der Geschäftsführer zur Geheimhaltung und in Punkt 3.9. wurde eine Wettbewerbsklausel vereinbart.

Punkt 3.8. Geheimhaltung lautet: „*Die Einhaltung unbedingten Stillschweigens, auch nach Beendigung dieses Vertrages, über alle Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse sowie alle Vorgänge, die üblicherweise dem Gebot der vertraulichen Behandlung unterliegen, ist selbstverständliche Verpflichtung des Geschäftsführers. Verletzungen dieser Verpflichtungen während des aufrechten Dienstverhältnisses – aber auch nach Beendigung desselben – berechtigen den Dienstgeber zur Geltendmachung von daraus resultierenden Schadenersatzansprüchen.*“

Punkt 3.9. Wettbewerbsklausel hält fest: „*Der Geschäftsführer verpflichtet sich, nach Beendigung des Vertragsverhältnisses mit der Gesellschaft, gleichgültig aus welchem Rechtsgrund, in keinem Unternehmen, das mit der Gesellschaft bzw. einem verbundenen Unternehmen der G im Wettbewerb steht – auf welcher Stufe auch immer – tätig zu sein, und zwar weder als Dienstnehmer, Handelsvertreter, Inhaber, Gesellschafter oder in welcher Rechtsform auch immer, und sich an einem solchen Unternehmen weder direkt noch indirekt, insbesondere auch nicht als Treuhänder oder stiller Gesellschafter zu beteiligen sowie auch solche Unternehmen nicht zu beraten oder deren Interessen auf sonstige Weise zu fördern.*

Dieses Wettbewerbsverbot bezieht sich sachlich auf die von der Gesellschaft oder einem Unternehmen der G ausgeübte Geschäftstätigkeit, örtlich auf Europa und ist zeitlich auf die Dauer eines Jahres beschränkt.

Dieses Konkurrenzverbot gilt nicht, wenn die Gesellschaft das Dienstverhältnis kündigt oder das Dienstverhältnis wegen berechtigten vorzeitigen Austritt des Geschäftsführers oder durch unberechtigte Entlassung durch die Gesellschaft beendet wird.“

Mit dem Geschäftsführer wurde ein monatliches laufendes Bruttogehalt von 14 x jährlich in Höhe von EUR X1 plus Wohnbeihilfe von 12x iHv EUR X2 vereinbart sowie Pensionskassenbeiträge von 2% des monatlichen laufenden Bruttogehaltes und die Benutzung eines Firmen-PKWs. Über diese fixen Bezüge hinaus hatte der Geschäftsführer Anspruch auf eine erfolgsabhängige und/oder leistungsorientierte jährliche Prämie in der Höhe von brutto 0,3% vom EBIT, maximal jedoch in Höhe von sechs Bruttonomatsgehältern.

2.2.

Mit XX.08.16 wurde zwischen dem Geschäftsführer und der Bf. die einvernehmliche Auflösung des Dienstvertrages mit Ende des XX.12.16 vereinbart. In der einvernehmlichen Auflösungserklärung vom XX.08.16 wurde der Geschäftsführer darauf hingewiesen, dass die im Dienstvertrag vereinbarte Konkurrenzklause aufrecht ist und er außerdem die Geheimhaltungsverpflichtung entsprechend seinem Dienstvertrag auch nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu beachten hat.

Am selben Tag, also ebenfalls am XX.08.16, wurde eine Ergänzung zur einvernehmlichen Auflösung zwischen der Bf. und dem Geschäftsführer hinsichtlich der Konkurrenzklause abgeschlossen. Ihr Inhalt lautet:

„Die im Dienstvertrag angeführte Konkurrenzklause wird wie folgt abgeändert: Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbaren eine Erweiterung des örtlichen Geltungsbereiches auf eine weltweite Geltung. Darüber hinaus wird festgehalten und vom Arbeitnehmer bestätigt, dass folgende Unternehmen samt aller direkt oder indirekt damit verbundener Unternehmen jedenfalls mit dem Arbeitgeber in Konkurrenz stehen: H, I J, K und L. Der Arbeitgeber erklärt sich bereit für diese Ausweitung der Konkurrenzklause dem Arbeitgeber einen Monatsbruttobezug von EUR 3xX1 für den Zeitraum vom 01.01.2013 bis 31.12.2013, fällig am 5. eines jeden Monats, zu bezahlen.“

2.3.

In der Folge erhielt der ehemalige Geschäftsführer im Jahr 2013 die vereinbarten Monatsbezüge. Die Bf. behielt davon Lohnsteuer ein, jedoch keine Sozialversicherung, und führte vom Bruttbetrag iHv. EUR 3xX1 Lohnnebenkosten (Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer) ab.

Im Jahr 2014 stellte die steuerliche Vertretung der Bf. einen Rückzahlungsantrag (Rückzahlungsantrag vom 06.05.2014, beim Finanzamt am 22.05.2014 eingelangt) für den von diesen Zahlungen entrichteten Dienstgeberbeitrag (EUR X3) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (EUR X4), weil diese beiden Abgaben ihrer Ansicht nach zu Unrecht geleistet wurden.

Der Antrag auf Rückzahlung wurde von der Abgabenbehörde als Antrag zur Festsetzung des Dienstgeberbeitrages bzw. Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 01/2013 bis 12/2013 gewertet.

3. Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und ist unstrittig.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

4. Rechtliche Beurteilung:

4.1. Rechtsansichten der beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens

Die steuerliche Vertretung der Bf. begründete ihren Rückzahlungsantrag vom 06.05.2014 wie folgt: „*Im Auftrag unseres Kunden, der Bf., möchten wir hiermit die Rückzahlung von falsch abgeführten Lohnnebenkosten aus dem Jahr 2013 beantragen.*“

Im Zeitraum Jänner bis Dezember 2013 wurde an den per XX.12.16 ausgetretenen Dienstnehmer, Herrn F, Zahlungen zur Abgeltung eines Konkurrenzverbotes geleistet. Diese „Konkurrenzentschädigung“ wurde in den Lohnnebenkosten pflichtig abgerechnet.

Nach einer internen Prüfung durch unsere Experten stellen diese Zahlungen jedoch durchaus Ruhe- bzw. Versorgungsbezüge dar und können somit lohnnebenkostenfrei gestellt werden. Auch wenn es sich um keine klassischen Ruhebezüge handelt, stellt die Konkurrenzentschädigung dem Wortlaut nach doch einen Ruhebezug dar, weil der ausgeschiedene Dienstnehmer die Zahlungen nach dem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis gerade deshalb erhält, weil der seine Erwerbstätigkeit für einen bestimmten Zeitraum ruhen lässt.“

Mit Bescheid vom 05.06.2015 wurde der Antrag auf Gutschrift an DB und DZ für 2013 und der damit verbundene Rückzahlungsantrag abgewiesen. Begründet wurde diese damit, dass es sich bei den an den Geschäftsführer im Jahr 2013 geleisteten Zahlungen (Konkurrenzentschädigung) laut Punkt 3.9 (Wettbewerbsklausel) des Geschäftsführervertrages vom 1. 1.2006 und den schriftlichen Ergänzungen zur einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses vom 29. August 2012 „*nicht um ein nachträgliches Entgelt für seinerzeit erbrachte aktive Arbeitsleistungen, sondern um Zahlungen für das Unterlassen einer aktiven Leistung für ein Konkurrenzunternehmen - wie in der Ergänzung zur einvernehmlichen Auflösung vom XX.08.16 namentlich genannt - nach Beendigung des Dienstverhältnisses handelt. Es liegen somit keine Ruhe- und Versorgungsbezüge vor, die entsprechend den Bestimmungen des § 41 Abs. 4 lit. a FLAG von der Beitragspflicht ausgenommen wären.*“

In der Beschwerde vom 19.06.2015 gegen den Abweisungsbescheid betreffend die Rückzahlung von Lohnnebenkosten vom 05.06.2015 werden folgende zusätzliche

Argumente für die Lohnnebenkostenfreiheit dieser Zahlungen angeführt: „*Auch wenn der Geschäftsführer im Zeitpunkt des Bezugs der Konkurrenzentschädigung bereits aus dem Unternehmen ausgeschieden ist, unterliegt diese Zahlung unstrittig der Lohnbesteuerung. Eine Verpflichtung zur Entrichtung von Lohnnebenkosten und Sozialversicherungsbeiträgen kommt jedoch aus folgenden Gründen nicht in Betracht:*

Die Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes und des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) nehmen gleichermaßen „die im § 67 Abs. 3 und 6 EStG genannten“ Bezüge und „Ruhe- und Versorgungsbezüge“ von der Abgabepflicht aus. Während § 67 Abs. 3 EStG für gesetzliche Abfertigungen gilt, erfasst § 67 Abs. 6 EStG sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zB. freiwillige Abfertigungen und Abfindungen). Ruhe- und Versorgungsbezüge stellen zwar grundsätzlich ein aufgeschobenes Entgelt für ein früheres Dienstverhältnis dar. Wesenskern dieser Bezüge ist aber, dass sich die Fälligkeit bzw. der Anspruchszeitpunkt auf Zeiträume bezieht, in denen das Dienstverhältnis bereits aufgelöst ist und der Dienstnehmer dem Unternehmer seine Arbeitskraft nicht mehr schuldet (vgl. Taucher, Kommunalsteuer-Kommentar, § 5, R2 67).

Im Ergebnis unterliegen somit Zahlungen, die im ursächlichen Zusammenhang mit der Auflösung eines Dienstverhältnisses stehen, sowie Zahlungen, die für Zeiträume nach dem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis gewährt werden, in denen der Dienstnehmer dem ursprünglichen Arbeitgeber seine Arbeitskraft nicht mehr schuldet, nicht den Lohnnebenkosten.

Dies entspricht der Beurteilung im Beitragsrecht. Dementsprechend gehen die Gebietskrankenkassen davon aus, dass Zahlungen für die Einhaltung einer Konkurrenzklause im Hinblick auf die Beitragsbefreiung des § 49 Abs. 3 Z 7 ASVG (Vergütungen, die aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses gewährt werden, wie zB. Abfertigungen, Abgangsentschädigungen und Übergangsgelder) nicht beitragspflichtig sind. Wörtlich heißt es dazu in den Empfehlungen des Hauptverbandes (E-MVB 049-03-07-001):

„Diese Zahlungen stehen zwar zweifellos mit dem beendeten Dienstverhältnis in Zusammenhang. Charakteristisch ist aber, dass die Konkurrenzklause und die für ihre Einhaltung ausbedingene Zahlungspflicht des Dienstgebers nicht während des Dienstverhältnisses, sondern gerade erst nach dessen Beendigung wirksam wird, also für einen Zeitraum, innerhalb dessen die Bereitschaft, weiterhin Arbeit zu leisten bzw. entgegenzunehmen, nicht mehr besteht.“

Es handelt sich demnach nicht um eine Weiterzahlung des Arbeitsentgeltes und es kommt demnach zu keiner [für den Fall einer Kündigungsentschädigung vorgesehenen] Fortdauer der Pflichtversicherung nach § 11 Abs. 1 ASVG über das Ende des Beschäftigungsverhältnisses hinaus.“

Die hier vorliegende Entschädigung für die Einhaltung der Konkurrenzklause ist somit aber nicht nur von der ASVG-Beitragspflicht, sondern eindeutig auch von

der Lohnnebenkostenpflicht ausgenommen. Wir ersuchen daher um Aufhebung des angefochtenen Bescheides und um Rückerstattung der ungebührlich entrichteten DB- und DZ-Beiträge.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.08.2015 wurde die Beschwerde vom 19.06.2015 als unbegründet abgewiesen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht stellte die Abgabenbehörde darin zunächst klar, dass das Anbringen vom 6.5.2014 vom Finanzamt als Antrag zur Festsetzung des Dienstgeberbeitrags bzw. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrags für die Zeiträume 1/2013 bis 12/2013 zu werten ist, da dem Schreiben (und den Beilagen) zu entnehmen ist, dass die Selbstbemessungsabgaben um monatlich 1.350,00 EURO (Dienstgeberbeitrag) bzw. 108,00 EURO (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) reduziert festzusetzen sind. Als Wiederaufnahmegrund wird angeführt, dass es sich bei diesen Beträgen um die Lohnnebenkosten für die Zahlungen zur Abgeltung eines Konkurrenzverbotes handelte.

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen, da eine Festsetzung der Selbstberechnungsabgaben nur dann erfolgen kann, wenn sich diese Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Inhaltlich wir die Abweisung damit begründet, dass „*der Rechtsgrund für die Zahlung der sogenannten „Karenzentschädigung“ im tatsächlichen Unterlassen einer Betätigung nach Beendigung des DV liegt, das Nichtätigwerden ist somit „Arbeit“. Die Zahlung ist eine Abgeltung für eine erbrachte Leistung, welche in der Nichtaufnahme einer unselbständigen Tätigkeit bei einem Konkurrenzunternehmen besteht* (vgl. Dommes, V 5.3.2, *Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, 1 Aufl. 2012).

Bei Auslegung des Begriffspaares der "Ruhe- und Versorgungsbezüge" kann davon ausgegangen werden, dass Bezugsgewährung und Leistungserbringung in einem ausgewogenen Verhältnis zueinander stehen, weshalb auch zB. Pensionszusagen des Dienstgebers letztlich für aktive Dienstleistungen gewährt werden. Sie sind somit an sich Arbeitslohn, nur die Fälligkeit bzw. der Anspruchszeitpunkt derartiger Bezugsteile ist auf den Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Dienstleistungen verschoben, womit der Ruhegenuss- und Versorgungscharakter derartiger Bezugsteile im Vordergrund steht. Von Ruhe- und Versorgungsbezügen kann somit immer dann gesprochen werden, wenn für aktiv erbrachte Dienstleistungen Bezugsteile erst dann gewährt werden, wenn das diesbezügliche Dienstverhältnis nicht mehr besteht, also Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis vorliegen. (vgl. VwGH 12.9.2001, 2000/13/0058, VwGH 11.5.2005, 2002/13/0017 zu § 5 KommStG).

Entscheidend ist daher nicht nur die Beendigung des Dienstverhältnisses, sondern auch, dass aktive Dienstleistungen bereits erbracht wurden und für diese zu einem späteren Zeitpunkt Bezugsteile geleistet werden, denen ein Versorgungscharakter zukommt.

Die Wettbewerbsverbotsentschädigung ist aber kein nachträgliches Entgelt für eine seinerzeit erbrachte aktive Arbeitsleistungen (n. BMF in SWI 2013, 194), sondern für das Unterlassen einer aktiven Leistung für ein Konkurrenzunternehmen nach Beendigung

des Dienstverhältnisses. Für diese aktive Dienstleistung des "Nichttätigwerdens" wurde ein Entgelt vereinbart, welche auch dann nicht als Ruhe- und Versorgungsbezüge gelten, wenn sie erst nach Beendigung des Dienstverhältnisses ausgezahlt werden (VwGH 24.09.1963, 0437/62).

Die Abgeltung des Konkurrenzverbotes stellen daher keine Ruhe- und Versorgungsbezüge iSd § 41 Abs. 4 lit. a FLAG 1967 dar (vgl. dazu auch David/Knoll/Mühlberger, Dienstvertrag kompakt, S. 117, die ebenso in der Sozialversicherung eine Beitragsfreiheit gegeben sehen, die Lohnnebenkostenpflicht (DB, DZ, KommSt) aber bejahen)."

Mit Schreiben vom 23.09.2015 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde vom 19.06.2015 durch das BFG eingebracht. Die Beschwerde wurde am 07.10.2015 dem BFG vorgelegt.

4.2. Verfahrensrechtliches:

4.2.1.

Gem. § 43 FLAG und § 122 Abs. 1 und Abs. 7 WKG sind der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag durch den abgabepflichtigen Dienstgeber selbst zu berechnen. Ordnen Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an und ist der Abgabepflichtige in weiterer Folge, wie im Beschwerdefall, der Ansicht, dass er die Selbstberechnung falsch durchgeführt hat, so kann eine Rückerstattung nur im Wege der erstmaligen Festsetzung der Selbstberechnungsabgabe gem. § 201 BAO erfolgen. Die Abgabenbehörde hat daher den Antrag auf Rückerstattung zu Recht als Antrag auf erstmalige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages gewertet.

Ein Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag muss die in § 201 BAO idF BGBl I 2013/70 niedergelegten Voraussetzungen erfüllen.

§ 201BAO idF BGBl I 2013/70 lautet:

„(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahrs) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.“

Im Beschwerdefall setzt der Antrag der Bf. auf erstmalige Festsetzung der beiden Selbstberechnungsabgaben daher voraus, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist und dass zusätzlich einer der in § 201 Abs. 2 oder Abs. 3 BAO festgelegten Tatbestände erfüllt ist.

4.2.2.

Im Beschwerdefall wurde der Antrag auf Rückerstattung betreffend den monatlich entrichteten Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen für die Karenzentschädigung des Geschäftsführers durch die steuerliche Vertretung der Bf. am 22.05.2014 bei der Abgabenbehörde eingebracht.

Für den Antrag der Bf. auf die erstmalige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag kommen im Beschwerdefall nur die Tatbestände des § 201 Abs. 2 Z 2 BAO und des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO in Betracht.

4.2.2.1.

§ 201 Abs. 2 Z 2 BAO normiert als Frist für die Einbringung des Antrages auf Festsetzung ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages.

Schuldner des Dienstgeberbeitrages ist der Dienstgeber (§ 41 Abs. 1 FLAG). Die gesetzliche Fälligkeit ergibt sich aus § 43 erster Satz FLAG. Danach ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Der Dienstgeberbeitrag bezieht sich dabei auf die Summe der Arbeitslöhne je Monat (§ 41 Abs. 3 FLAG). Der Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag ist durch den Verweis des § 122 Abs. 7 WKG auf das FLAG gleichlautend geregelt.

Grundsätzlich ist daher sowohl der Dienstgeberbeitrag als auch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag pro Kalendermonat festzusetzen. § 201 Abs. 4 BAO erlaubt jedoch die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben innerhalb derselben Abgabenart desselben Kalenderjahres in einem Bescheid.

Der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Monate Jänner bis April 2013 wurde am Abgabenkonto der Bf. am 14.02.2013 bzw. 19.02.2013 für Jänner, am 12.03.2013 bzw. 19.03.2013 für Februar, am 10.04.2013 bzw. am 17.04.2013 für März und am 14.05.2013 bzw. 17.05.2013 für April verbucht und damit der Abgabenbehörde durch Entrichtung auf das Abgabenkonto bekannt gegeben. Der Antrag auf erstmalige Festsetzung der beiden Selbstberechnungsabgaben für das Jahr 2013, somit die Kalendermonate 01-12/2013, langte am 22.05.2014 bei der Abgabenbehörde ein. Zu diesem Zeitpunkt war die einjährige Antragsfrist nach § 201 Abs. 2 Z 2 BAO für die erstmalige bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate Jänner bis April 2013 bereits verstrichen. Der Antrag betreffend diese Monate wäre daher wegen nicht fristgerechter Einbringung als verspätet zurückzuweisen gewesen.

4.2.2.2.

Zu prüfen ist allerdings, ob nicht § 201 Abs. 2 Z 3 BAO eine längere Antragsfrist ermöglicht. Nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann eine Festsetzung unter anderem erfolgen, wenn in sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen. Die Antragsfrist diesbezüglich ist bis zum Eintritt der Bemessungsverjährung möglich, die im Beschwerdefall jedenfalls im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht abgelaufen ist.

Wie der VwGH (VwGH vom 19.10.2016, Ra 2014/15/0058) festgehalten hat, hat die Vorschrift den Zweck, einen "Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage" herbeizuführen (vgl. ebenfalls VwGH vom 30. Jänner 2014, 2011/15/0156, sowie vom 25. September 2012, unter Hinweis auf den Bericht des Finanzausschusses zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, 1128 BlgNR 21. GP 9). Die sprachlichen Anpassungen durch das FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, und das VwG-AnpG-BMF, BGBl. I Nr. 70/2013, sollten dabei ausweislich der Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage der "Neuregelung des Wiederaufnahmsrechts in der BAO" Rechnung tragen (vgl. zum FVwGG 2012 2007 BlgNR 24. GP 16 sowie zum VwG-AnpG-BMF 2196 BlgNR 24. GP 8). Damit wurde der schon vom Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz betonte "Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage" weiter verfolgt. Aus diesem vom Gesetzgeber statuierten Gleichklang ergibt sich eine Übertragbarkeit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Wiederaufnahme auf Festsetzungen gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wendung "im abgeschlossenen Verfahren" beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist - wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG 2012 - die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (Ritz, BAO5 § 303 Tz 24). Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH vom 26. November 2015, Ro 2014/15/0035).

Mit dem FVwGG 2012 erfolgte eine Harmonisierung der Wiederaufnahme von Amts wegen mit jener auf Antrag (vgl. auch diesbezüglich die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 2007 BlgNR GP 22). Nicht geändert wurde aber insbesondere, dass der Wiederaufnahmeantrag u.a. die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird, zu enthalten hat (§ 303a lit. b BAO idF vor FVwGG 2012; § 303 Abs. 2 lit. b BAO idF FVwGG 2012).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl. VwGH vom 14. Mai 1991, 90/14/0262).

Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat sohin - bei Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel "neu hervorgekommen sind". Damit setzt aber diese Bestimmung voraus, dass diese Tatsachen im Zeitpunkt der Antragstellung bereits bekannt geworden sind. Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit nach der Rechtsprechung des VwGH abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuherkommen von Tatsachen **aus der Sicht des Antragstellers** zu beurteilen ist.

Entscheidend ist im Beschwerdefall einer antragsmäßigen (Neu)Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO somit, ob und gegebenenfalls welche für den Antragsteller seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Antragstellers dargetan wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind.

Die Antragstellerin, die Beschwerdeführerin im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist, hat solche neuen Tatsachen aber nicht dargetan. Wie sie selbst im Rückerstattungsantrag zum Ausdruck bringt (Vgl. den wörtlich wiedergegebenen Inhalt des Rückerstattungsantrags im Parteivorbringen), beruht der Antrag auf Rückerstattung auf einer im Vergleich zur ursprünglichen Selbstabrechnung vorgenommenen anderen rechtlichen Beurteilung.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen nach vorhergehender Fehlbeurteilung stellen keine neuen Tatsachen dar. Ein Wiederaufnahmsgrund liegt daher nicht vor.

4.2.2.3.

Es bleibt daher bei der unter Punkt 4.2.2.1. vorgenommenen Beurteilung, dass der Antrag auf erstmalige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate Jänner bis April 2013 verspätet eingebracht wurde.

Die Abgabenbehörde ist auf diesen Aspekt nicht eingegangen – die klarstellende Rechtsprechung des VwGH (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/005), dass es bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auf das Neuherkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers ankommt, lag zu diesem Zeitpunkt noch nicht vor -, sondern hat über den gesamten beantragten Zeitraum inhaltlich durch Abweisung entschieden, weil sich ihrer Ansicht nach die bekannt gegebene Selbstberechnung als richtig erwiesen hat.

Da die formelle Prüfung eines Antrages der materiellen Prüfung auch im Beschwerdeverfahren vorgeht, ist bezüglich der genannten Monate der Spruch dahingend zu ändern, dass der Antrag auf erstmalige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Kalendermonate Jänner bis April 2013 wegen Verspätung zurückzuweisen ist.

4.3. Materielles:

4.3.1.

4.3.1.1.

Nach § 41 FLAG idF des Beschwerdejahres haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist (§ 41 Abs. 1 FLAG). Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (§ 41 Abs. 2 FLAG). Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG (§ 41 Abs. 3 FLAG).

Zur Beitragsgrundlage gehören gem. § 41 Abs. 4 FLAG nicht:

- a) Ruhe- und Versorgungsbezüge,
- b) die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,
- c) die in § 3 Abs. 1 Z 11 und Z 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge sowie 60% der in § 3 Abs. 1 Z 10 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten laufenden Bezüge;
- d) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 gewährt werden.
- e) Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer gewährt werden, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden,
- f) Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben.

Übersteigt die Beitragsgrundlage in einem Kalendermonat nicht den Betrag von 1 460 Euro, so verringert sie sich um 1 095 Euro.

Der Beitrag beträgt gem. § 41 Abs. 5 FLAG 4,5 vH der Beitragsgrundlage.

4.3.1.2.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und Abs. 8 des Wirtschaftskammergegesetzes (WKG) 1998. Danach ist der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG gilt.

Unterliegen die Zahlungen an den ehemaligen Geschäftsführer aufgrund der Konkurrenzklause der Dienstgeberbeitragspflicht, ist somit von der wirtschaftskammerzugehörigen Bf. auch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

4.3.2.

Nach der Gesetzesdefinition stellt sich die Dienstgeberbeitragspflicht, soweit Arbeitslöhne an Dienstnehmer für eine im Inland betriebene unternehmerische Tätigkeit gewährt werden.

Für die Auslegung des Begriffes „Arbeitslöhne“ sind gem. § 41 Abs. 3 2. Satz FLAG die einkommensteuerlichen Bestimmungen maßgeblich. Solche Arbeitslöhne sind nach der taxativen Aufzählung des § 41 Abs. 3 Satz 2 FLAG unter anderem Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988. Für den ehemaligen Geschäftsführer ist nur § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 relevant, da er nicht an der Bf. beteiligt war. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG

1988 umfasst nicht nur Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden Dienstverhältnis, sondern auch solche aus einem früheren Dienstverhältnis.

Damit von Arbeitslöhnen gesprochen werden kann, ist Voraussetzung, dass die Bezüge und Vorteile in einem Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis gewährt werden (Vgl. Taucher, Kommunalsteuer: Kommentar, Wien: Orac, 1988, § 5 Rz 15 zur gleichen Bestimmung im Kommunalsteuergesetz unter Hinweis auf VwGH 8.11.1983, 83/14/0108). Ein solcher Zusammenhang ist gegeben, wenn die Bezüge und Vorteile durch das Dienstverhältnis veranlasst sind, dem Arbeitnehmer daher zugute kommen, weil er in einem Dienstverhältnis steht bzw. gestanden ist. Besteht ein schuldrechtlicher (arbeitsrechtlicher) Anspruch auf eine Zuwendung, ist deren Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis regelmäßig gegeben (Vgl. Taucher, Kommunalsteuer: Kommentar, Wien: Orac, 1988, § 5 Rz 16).

Es kommt somit ausschließlich darauf an, ob ein Vorteilszufluss seinen Grund in einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis hat. Daher sind auch laufende Weiterzahlungen nach Beendigung des Dienstverhältnisses, mögen sie auch aus sozialen Beweggründen freiwillig erfolgen, als Arbeitslohn iSd § 41 Abs. 3 FLAG zu werten, wenn sie im Hinblick auf ein ehemaliges Dienstverhältnis geleistet werden (Vgl. Taucher, Kommunalsteuer: Kommentar, Wien: Orac, 1988, § 5 Rz 17).

Zu untersuchen ist daher zunächst, ob die im Jahr 2013 erfolgten Zahlungen an den ehemaligen Geschäftsführer aufgrund der Konkurrenzklause ihren Grund in einem aktuellen Dienstverhältnis, so eine Argumentationslinie der Abgabenbehörde, oder in seinem ehemaligen Dienstverhältnis zur Bf. haben.

Dazu ist zunächst erforderlich, die rechtlichen Rahmenbedingungen von Zahlungen für ein befristetes Wettbewerbsverbot nach Beendigung des Dienstverhältnisses abzustecken.

4.3.3.

4.3.3.1.

Die §§ 36 und 37 AngG regeln die Voraussetzungen für die Wirksamkeit einer Konkurrenzklause. In § 36 AngG wird eine Konkurrenzklause als Vereinbarung definiert, durch die der Angestellte für die Zeit nach der Beendigung des Dienstverhältnisses in seiner Erwerbstätigkeit beschränkt wird.

Arbeitsrechtlich ist die Kündigung einer in Geltung gesetzten Konkurrenzklause nicht möglich, weil es sich diesbezüglich um ein (im Beschwerdefall auf ein Jahr) befristetes Dauerschuldverhältnis handelt (Reissner, Möglichkeiten und Grenzen der Parteiendisposition im Bereich von Konkurrenzklauseln, DrdA 1991, 432ff.; W.Schwarz-G.Löschnigg, Arbeitsrecht, ÖGB Verlag, Seite 317).

Die in den §§ 36 und 37 AngG niedergelegten Voraussetzungen stellen eine Abwägung zwischen dem Schutz des Dienstgebers vor Konkurrenzierung und dem Recht des Arbeitnehmers vor übermäßiger Beschränkung seiner Freizügigkeit/Mobilität dar. Sie

nehmen auch darauf Bedacht, dass der Arbeitnehmer im Regelfall auf die Verwertung seiner Arbeitskraft angewiesen ist. Sein Fortkommen soll nicht ungebührlich erschwert werden.

Die Konkurrenzklause hindert den ehemaligen Dienstnehmer nicht, in den nicht von der Konkurrenzklause betroffenen Bereichen eine Erwerbstätigkeit aufzunehmen.

Die im Jahr 2012 geltende Fassung des § 36 AngG sah vor, dass eine Konkurrenzklause nur insoweit wirksam ist, als

1. der Angestellte im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung nicht minderjährig ist;
2. sich die Beschränkung auf die Tätigkeit des Angestellten in dem Geschäftszweig des Dienstgebers bezieht und den Zeitraum eines Jahres nicht übersteigt;
3. die Beschränkung nicht nach Gegenstand, Zeit oder Ort und im Verhältnis zu dem geschäftlichen Interesse, das der Dienstgeber an ihrer Einhaltung hat, eine unbillige Erschwerung des Fortkommens des Angestellten enthält und
4. das für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührende Entgelt das Siebzehnfache der (täglichen) Höchstbeitragsgrundlage nach § 45 ASVG nicht übersteigt.

Gem. § 37 AngG id 2012 geltenden Fassung steht dem Arbeitgeber das Recht, sich auf eine Konkurrenzklause zu berufen, nur dann zu, wenn das Dienstverhältnis auf eine bestimmte Art gelöst wurde. § 37 AngG lautet: „(1) Hat der Dienstgeber durch schuldbares Verhalten dem Angestellten begründeten Anlaß zum vorzeitigen Austritt oder zur Kündigung des Dienstverhältnisses gegeben, so kann er die durch die Konkurrenzklause begründeten Rechte gegen den Angestellten nicht geltend machen.

(2) Das gleiche gilt, wenn der Dienstgeber das Dienstverhältnis löst, es sei denn, dass der Angestellte durch schuldbares Verhalten hierzu begründeten Anlaß gegeben oder dass der Dienstgeber bei der Auflösung des Dienstverhältnisses erklärt hat, während der Dauer der Beschränkung dem Angestellten das ihm zuletzt zukommende Entgelt zu leisten.

(3) Hat der Angestellte für den Fall des Zuwiderhandelns gegen die Konkurrenzklause eine Konventionalstrafe versprochen, so kann der Dienstgeber nur die verwirkte Konventionalstrafe verlangen. Der Anspruch auf Erfüllung oder auf Ersatz eines weiteren Schadens ist ausgeschlossen.“

Gem. § 38 AngG id 2012 geltenden Fassung unterliegt die Konventionalstrafe dem richterlichen Mäßigungsrecht.

4.3.3.2.

Mit dem Geschäftsführer wurde bei Aufnahme der Geschäftsführertätigkeit im Jahr 2006 in seinem Arbeitsvertrag eine Konkurrenzklause vereinbart. Anlässlich der Beendigung seines Dienstverhältnisses im Jahr 2012 wurde diese Konkurrenzklause präzisiert und

ausgeweitet und mit einer Entgeltfortzahlung für die Zeit der einjährigen Geltung der Konkurrenzklausel versehen.

Die im Beschwerdefall vorliegende einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses führte jedenfalls zu keiner Verwirkung der Rechte aus der bereits im Jahr 2006 vereinbarten Konkurrenzklausel. Nach dem Gesetz wäre der ehemalige Geschäftsführer aufgrund der Beendigungsart auch ohne Entgeltfortzahlung zur Einhaltung der Konkurrenzklausel nach Beendigung seines Dienstverhältnisses zur Bf. verpflichtet gewesen.

Zum Anreiz auf Einhaltung der Konkurrenzklausel wird in der Praxis oft freiwillig, über den gesetzlich vorgesehenen Beendigungsfall des Dienstverhältnisses hinaus, bei Beendigung des Dienstverhältnisses eine Vereinbarung getroffen, dass während der Dauer der Konkurrenzklausel Entgelt weiterbezahlt wird (sog. Karenzentschädigung). Diese Karenzentschädigung gebührt dem Dienstnehmer unabhängig davon, ob er anderweitige Einkünfte bezieht oder nicht, wenn keine Anrechnungsbestimmung bei freiwilliger Leistung der Karenzentschädigung vereinbart wurde.

Laut der vorliegenden Vereinbarung erhielt der ehemalige Geschäftsführer freiwillig monatlich fast das Dreifache des mit ihm für seine aktive Geschäftsführertätigkeit vereinbarten Monatsentgelts. Für das BFG ist diese Erhöhung des Entgelts während des von der Konkurrenzklausel betroffenen einjährigen Zeitraumes nur so erklärbar, dass der ehemalige Geschäftsführer bereits mit Konkurrenten der Bf. zwecks Eingehen eines Dienstverhältnisses im Gespräch war und ihm dieses Gehalt in Aussicht gestellt wurde, sodass er sich zur Erweiterung der Konkurrenzklausel nur bei Abgeltung des ihm durch nicht sofort nach Beendigung erfolgten Dienstantrittes bei einem Konkurrenten verursachten Verdienstentganges bereit erklärt hat. Ein weiterer Grund wird auch darin gelegen sein, dass die weit gefasste örtliche Beschränkung gegen Billigkeitsüberlegungen abgesichert werden sollte.

4.3.4.

Voraussetzung für das Vorliegen der Dienstgeberbeitragspflicht ist im Beschwerdefall das Vorliegen eines aktuellen oder – über die Definition des Arbeitslohnes – ehemaligen Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988. Nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sind zwei Hauptpflichten: Der Arbeitnehmer stellt seine Arbeitskraft dem Arbeitgeber laufend zur Verfügung. Im Gegenzug schuldet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn. Ein Dienstverhältnis ist damit regelmäßig auf eine positive Tätigkeit, also ein Tun, gerichtet (Kirchmayr/Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18 (1.4.2016), § 47,

Rz 29). Kirchmayr/Doralt (aaO) kommen daher zum Schluss, dass das Unterlassen einer Tätigkeit idR nicht Gegenstand eines Dienstverhältnisses ist; das Entgelt für das Unterlassen einer Tätigkeit kann jedoch ein Vorteil aus einem (früheren) Dienstverhältnis sein.

Das BFG teilt diese Ansicht. Wird im Beschwerdefall das Wettbewerbsverbot isoliert vom vorangehenden Dienstverhältnis gesehen, so liegt in diesem „neuen“ Rechtsverhältnis schon mangels vereinbarter Hauptpflicht zum Tun kein Dienstverhältnis vor. Ein Dienstgeberbeitrag könnte daher aus diesem Grund nicht vorgeschrieben werden.

Zu beachten gilt weiters, dass sich der ehemalige Geschäftsführer im Beschwerdefall nach Beendigung seines Dienstverhältnisses gegenüber der Bf. verpflichtet, „in keinem Unternehmen, das mit der Bf. bzw.. einem verbundenen Unternehmen der G Wettbewerb steht – auf welcher Stufe auch immer – tätig zu sein, und zwar weder als Dienstnehmer, Handelsvertreter, Inhaber, Gesellschafter oder in welcher Rechtsform auch immer, und sich an einem solchen Unternehmen weder direkt noch indirekt, insbesondere auch nicht als Treuhänder oder stiller Gesellschafter zu beteiligen sowie auch solche Unternehmen nicht zu beraten oder deren Interessen auf sonstige Weise zu fördern.“ Es handelt sich somit um die Verpflichtung zu einem umfassenden Konkurrenzverzicht im weitesten Sinn, der es ihm verbietet, auf dem Tätigkeitsgebiet der GmbH in jedweder Weise tätig zu sein. Anders als bei einem sog. eingeschränkten Wettbewerbsverbot, dass nur die Ausübung einer ganz bestimmten Tätigkeit untersagt, kann bei dem hier vereinbarten umfassenden Wettbewerbsverbot nicht festgestellt werden, ob der ehemalige Geschäftsführer der Bf. auf die Ausübung einer nichtselbständigen Tätigkeit oder auf die Ausübung einer gewerblichen bzw. selbständigen Tätigkeit verzichtet. Eine eindeutige Zuordnung der Zahlungen zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit wäre damit nicht möglich (Vgl. BFH-Urteil vom 12.6.1996, XI R/43/94, BStBl. 1996 II S. 516 – Der BFH bejahte in diesem Urteil die strittige Frage, ob ein Entgelt für ein umfassendes Wettbewerbsverbot, das im Zusammenhang mit der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses vereinbart worden ist, eine begünstigungsfähige Entschädigung für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit gemäß § 24 Nr. 1 Buchst. b dt. EStG darstellt).

Liegt daher in der Vereinbarung des befristeten Wettbewerbsverbot nach Beendigung des Dienstverhältnisses kein aktuelles Dienstverhältnis vor, so ist weiters zu prüfen, ob die dafür geleisteten Zahlungen als solche aus einem früheren Dienstverhältnis qualifiziert werden können.

Unstrittig erfasst die Karenzentschädigung – in gewisser Weise zukunftsorientiert – jegliche Gegenleistung für die Nichtausübung einer bestimmten Tätigkeit und ist insoweit von der bisherigen Tätigkeit losgelöst. Die Entschädigung wird gezahlt, um den ehemaligen Geschäftsführer der Bf. zu einem zukünftigen Verhalten, der Nichtausübung einer bestimmten Tätigkeit, zu verpflichten. Im Beschwerdefall wurde das Wettbewerbsverbot allerdings von vorneherein im Dienstvertrag festgelegt. Die Pflicht zur Einhaltung des Wettbewerbsverbots, das aufgrund der aufgezeigten arbeitsrechtlichen Vorgaben ohnedies nur in einem eingeschränkten Rahmen zulässig ist, und die hierfür

gezahlte Entschädigung sind in einem solchen Fall nach Ansicht des BFG – bei wirtschaftlicher Gewichtung – keine vertraglichen Hauptleistungen, sondern Ausfluss des an sich beendeten Arbeitsverhältnisses, mit der Folge, dass die Entschädigung für das Wettbewerbsverbot unter die Bezüge und sonstigen Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis einzureihen ist (Vgl. BFGH-Urteil vom 13.02.1987, VI R 230/83, BStBl.1987 II S. 386).

Auch der Veranlassungszusammenhang (Vgl. Punkt 4.3.2.) mit dem ehemaligen Dienstverhältnis spricht dafür, dass die an den ehemaligen Geschäftsführer nach Beendigung seines Dienstverhältnisses zur Bf. gewährte Karenzentschädigung ihre Wurzel im Dienstverhältnis zur Bf. hat. Sie kommt ihm nur deshalb zugute, weil er in diesem Dienstverhältnisse intime Kenntnisse des Unternehmens der Bf. erworben hat, die er während der einjährigen „Abkühlungsphase“ nicht zum Nachteil der Bf. bei deren direkten Konkurrenzunternehmen – in welcher Weise auch immer - einsetzen soll (ebenso Taucher, Kommunalsteuer: Kommentar, Orac, 1998, § 5, Rz 21). Es liegen daher Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis gem. § § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 vor.

4.3.5.

Nach der Regelungstechnik in § 41 FLAG fallen Zahlungen aus früheren Dienstverhältnissen unter das FLAG, es sei denn, es kommt eine Befreiungsbestimmung iSd § 41 Abs. 4 FLAG zur Anwendung. Zu prüfen ist daher in weiterer Folge, ob eine der in § 41 Abs. 4 normierten Ausnahmebestimmung von der Beitragsgrundlage zur Anwendung kommt.

Die steuerliche Vertretung der Bf. ist der Meinung, dass entweder die Ausnahmebestimmung des § 41 Abs. 4 lit. a oder des § 41 Abs. 4 lit. b FLAG zur Anwendung kommt bzw. eine Betrachtung wie im ASVG anzustellen ist, wonach Zahlungen, die erst durch die Auflösung des Dienstverhältnisses für Zeiträume danach wirksam werden, beitragsfrei sind.

Der VwGH selbst hatte noch nicht die Dienstgeberbeitragspflicht bzw. Kommunalsteuerpflicht von Karenzentschädigungen zu beurteilen.

4.3.5.1.

Der von der Bf. angestellte Vergleich mit dem ASVG und die dort gepflogene Auslegung ist nach Ansicht des BFG nicht zielführend, weil das ASVG auf anderen Grundsätzen und einer anderen Regelungstechnik aufgebaut ist wie das FLAG. Das FLAG stellt, wie ausgeführt, auf Bezüge aus einem aktiven oder früheren Dienstverhältnis ab und befreit diese unter bestimmten Umständen. Hingegen knüpft der Beginn und das Ende der Pflichtversicherung nach ASVG (§§ 10 bis 12 ASVG) an die tatsächliche Beschäftigung. Damit geht auch der Anspruch auf Leistungen einher. Mit dem Ende der Beschäftigung endet daher grundsätzlich auch die Pflichtversicherung (Vgl. Shubshizky Alfred, Leitfaden

zur Sozialversicherung, 2. Auflage, Linde, 2002, Seite 110), wobei konkret auf das Ende des Entgeltanspruchs abgestellt wird, falls dieser nicht mit dem Beschäftigungsverhältnis zusammenfällt.

4.3.5.2.

Die in der Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 genannten Bezüge, auf welche § 41 Abs. 4 lit. b FLAG 1967 verweist, werden in dieser Vorschrift als sonstige Bezüge bezeichnet, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen).

Die monatlich im Jahr 2013 ausgezahlten Karenzentschädigungen stellen als laufende Zahlungen keine sonstigen Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG dar (Vgl. VwGH vom 23.04.2001, 98/14/0176). Die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 41 Abs. 4 lit. b FLAG 1967 scheitert daher bereits am Vorliegen sonstiger Bezüge.

4.3.5.3.

Gem. § 41 Abs. 4 lit.a FLAG 1967 gehören zur Beitragsgrundlag nicht Ruhe- und Versorgungsbezüge.

Die verba legalia „Ruhe- und Versorgungsbezüge“ sind nicht gesetzlich umschrieben, ihr Sinninhalt ist daher auszulegen. Der VwGH hat dies in verschiedenen Erkenntnissen, auch zur wortgleichen Ausnahmebestimmung des KommStG, getan. Aus der bisherigen VwGH-Rechtsprechung lassen sich nachfolgende Grundsätze ableiten.

4.3.5.3.1.

Demnach kann bei Auslegung des Begriffspaares der "Ruhe- und Versorgungsbezüge" davon ausgegangen werden, dass Bezugsgewährung und Leistungserbringung in einem ausgewogenen Verhältnis zueinander stehen, weshalb auch Pensionszusagen des Dienstgebers letztlich für aktive Dienstleistungen gewährt werden. Sie sind somit an sich Arbeitslohn, nur die Fälligkeit bzw. der Anspruchszeitpunkt derartiger Bezugsteile ist auf den Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Dienstleistungen verschoben, womit der Ruhegenuss- und Versorgungscharakter derartiger Bezugsteile im Vordergrund steht. Von Ruhe- und Versorgungsbezügen kann somit immer dann gesprochen werden, wenn für aktiv erbrachte Dienstleistungen Bezugsteile erst dann gewährt werden, wenn das diesbezügliche Dienstverhältnis nicht mehr besteht, also Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis vorliegen (Vgl. beispielsweise VwGH vom 31.05.2006, 2004/13/0150; VwGH vom 12. September 2001, 2000/13/0058). Voraussetzung für die Subsumierbarkeit von Bezügen unter die Befreiungsbestimmung des § 5 Abs. 2 lit. a KommStG 1993 ist daher die Beendigung des zu Grunde liegenden Dienstverhältnisses (vgl. Taucher, Kommunalsteuer, § 5 Tz. 67; Fellner, Kommunalsteuergesetz, § 5 Tz. 38). Keine

Voraussetzung ist, dass der Dienstnehmer nach der Beendigung des Dienstverhältnisses auch seine persönliche Berufslaufbahn abschließt und kein neues Dienstverhältnis mehr eingeht. Im Beschwerdefall liegt die Beendigung des Dienstverhältnisses zur Bf. vor und der ehemalige Geschäftsführer darf auch jede andere als die in der Vereinbarung genannten konkurrenzierenden Tätigkeiten ausüben.

Bezugsteilen, die ein Dienstnehmer zwar nach Beendigung des Dienstverhältnisses erhält, die ihm aber auch bei gedachter Fortführung des Dienstverhältnisses zugestanden wären, fehlt der primäre Ruhegenuss- und Versorgungscharakter, weshalb diese Bezugsteile als Nachzahlungen für erbrachte aktive Dienstleistungen gewährt werden und somit nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden sind (z.B. Folgeprovisionen, die ein Dienstnehmer nach Beendigung seiner Dienstzeit für den während der Aktivzeit getätigten Abschluss von Versicherungsverträgen erhält – VwGH vom 8.10.1969, 847/68; Anteile von Filmeinspielergebnissen, die einem Regisseur nach Beendigung des Dienstverhältnisses zufließen – VwGH vom 24.09.1963; 437/62; Vergütungen für Diensterfindungen – VwGH vom 5.11.1971, 757/71). Dieser Fall liegt gegenständlich nicht vor.

Ebenso vertrat der VwGH (VwGH vom 04.02.2009, 2007/15/0168) die Auffassung, dass Überbrückungshilfen als laufende Zahlungen keine sonstigen Bezüge iSd § 67 Abs 6 EStG 1988 darstellen, ihnen aber die Funktion von Ruhe- und Versorgungsbezügen zukommt. Sie werden vergleichbar Betriebspensionen für (wenn auch begrenzte) Zeiträume nach Beendigung der Dienstverhältnisse laufend ausbezahlt. Solcherart handelt es sich um Bezüge iSd § 5 Abs. 2 lit. a KommStG 1993. Diese Gesetzesbestimmung ist nicht auf solche Ruhe- und Versorgungsbezüge eingeschränkt, die in einem Pensionsstatut zugesagt sind. Auch wenn solche Bezüge erst im Zug der Beendigung von Dienstverhältnissen (insbesondere im Rahmen eines Sozialplanes) für Zeiten des Ruhestandes festgelegt würden, würden sie von der Befreiungsbestimmung des § 5 Abs. 2 lit. a KommStG 1993 erfasst. In gleicher Weise stellen auch Zahlungen für die Begleichung der Beiträge zur "Selbstversicherung bzw. Weiterversicherung" in der gesetzlichen Kranken- und Pensionsversicherung Ruhe- und Versorgungsbezüge iSd § 5 Abs. 2 lit. a KommStG 1993. Der Beurteilung als Bezug iSd § 5 Abs 2 lit a KommStG 1993 steht es nicht entgegen, dass ihre Bezahlung erst im Sozialplan im Zug der Beendigung von Dienstverhältnissen festgelegt worden ist.

4.3.5.3.2.

Werden nun die in der Judikatur des VwGH behandelten Fallkonstellationen mit der Karenzenschädigung des Beschwerdefalles verglichen, ergibt sich folgendes Bild:

Aus der wiedergegebenen Rechtsprechung des VwGH lässt sich ableiten, dass unter den Begriff „Ruhe- und Versorgungsbezüge“ jedenfalls Zahlungen nach Beendigung des Dienstverhältnisses fallen, die bereits während der aktiven Gesamtdienstzeit verdient wurden. Durch die Einbeziehung von Überbrückungshilfen in die Ausnahmebestimmung stellt der VwGH klar, dass auch erst im Zuge der Beendigung des Dienstverhältnisses festgelegte und somit nicht während der Gesamtdienstzeit bereits verdiente

laufende Zahlungen im Rahmen eines Sozialplanes unter den Begriff "Ruhe- und Versorgungsbezüge" fallen. In der Phase der Auszahlung besteht, so wie bei der Karenzentschädigung, sowohl beim klassischen Ruhebezug wie auch bei der Überbrückungshilfe keine Arbeitspflicht dem ehemaligen Dienstgeber gegenüber.

Überbrückungshilfen haben, so wie die Karenzentschädigung, eine zukunftsorientierte Ausgleichs- und Überbrückungsfunktion. Die vorgesehenen Überbrückungshilfen stellen kein Entgelt für die in der Vergangenheit erbrachten Dienste dar, sondern sollen die künftigen Nachteile ausgleichen, die den Arbeitnehmern/Arbeitnehmerinnen durch eine Betriebsänderung und den damit bewirkten Verlust des Arbeitsplatzes entstehen können. Die Karenzentschädigung ist ebenfalls zukunftsgerichtet und soll die zeitlich befristete eingeschränkte Mobilität des Arbeitnehmers – er kann sich zeitlich beschränkt nicht dort betätigen, wo er aufgrund seines Wissens und Erfahrung vermutlich am meisten verdienen würde – ausgleichen.

Zwei wesentliche Unterschiede der Karenzentschädigung zur Überbrückungshilfe lassen sich jedoch feststellen: zum einen der Gegenleistungscharakter, zum anderen, nach welchen Kriterien sich die Karenzentschädigung im Regelfall bemisst.

Bei der Überbrückungshilfe und beim Ruhebezug hat der Empfänger der Leistung im Zeitpunkt des Leistungsbezuges keine Gegenleistung zu erbringen. Im Fall einer Karenzentschädigung ist hingegen der Empfänger der Leistung zu einer Gegenleistung verpflichtet, nämlich dem Unterlassen vertraglich festgelegter Konkurrenzleistungen.

Überbrückungshilfen orientieren sich am vergangenen und durch die ungewollte Beendigung des Dienstverhältnisses nicht mehr weiterbezahlten Bezügen. Die Karenzentschädigung, die nur in Ausnahmefällen aufgrund gesetzlicher Anordnung zu zahlen ist und in allen anderen Fällen freiwillig gezahlt wird, orientiert sich, wie der vorliegende Beschwerdefall deutlich zeigt, jedoch auch am zu erwartenden Verdientsentgang in der Zeit der Geltung der Konkurrenzklause.

Aufgrund dieser Unterschiede steht nach Ansicht des BFG aber nicht so sehr die Versorgung, sondern die Abgeltung der Gegenleistung - das Unterlassen der Konkurrenzaktivität - im Vordergrund. Die Ausnahmebestimmung betreffend "Ruhe- und Versorgungsbezüge" kommt daher nicht zur Anwendung. Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wurden damit zu Recht von der Karenzentschädigung geleistet. Die Beschwerde ist für die verbleibenen beantragten Monate Mai bis Dezember 2013 als unbegründet abzuweisen.

5. Zu-/Unzulässigkeit der ordentlichen 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.

Zur Frage, ob Karenzentschädigungen (auf maximal ein Jahr befristete laufende Zahlungen nach Beendigung des Dienstverhältnisses wegen eines vereinbarten Wettbewerbsverbotes) dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen, liegt noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor. Die ordentliche Revision ist daher betreffend Abweisung der Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid betreffend den Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate Mai bis Dezember 2013 zulässig. Hingegen ist eine ordentliche Revision gegen die Zurückweisung des Antrages auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate Jänner bis April 2013 wegen Verspätung angesichts der zitierten VwGH-Rechtsprechung, der das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung gefolgt ist, unzulässig.

Linz, am 24. August 2017