

# TE Vwgh Erkenntnis 2019/9/4 Ro 2016/13/0030

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 04.09.2019

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

BAO §280 Abs1 lite  
BAO §93 Abs3 lita  
EStG 1988 §25 Abs1 Z1 lita  
VwGG §42 Abs2 Z3 litb  
VwGG §42 Abs2 Z3 litc

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski, die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Drin. Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der M AG in B, vertreten durch die PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung

u. Steuerberatung GmbH in 1220 Wien, Donau-City-Straße 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 25. Mai 2016, Zl. RV/7102505/2010, betreffend u.a. Haftung für Lohnsteuer samt Säumniszuschlag sowie Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen für das Jahr 2005, zu Recht erkannt:

## Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird im Umfang der Anfechtung (Spruchpunkt I, betreffend das Jahr 2005) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

1 Im Abschlussbericht vom 29. April 2010 über eine bei der Revisionswerberin, einer AG, erfolgte Außenprüfung führte die Prüferin zu dem im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof einzig noch strittigen Punkt der Behandlung eines Forderungsverzichts als Vorteil aus dem Dienstverhältnis aus, die Revisionswerberin habe am 2. April 2001 ein ihr gehöriges Bankkonto zur Besicherung eines Kredits der C-GmbH verpfändet. G, der Alleingesellschafter und Geschäftsführer der C-GmbH, sei vom 2. November 2000 bis zum 31. Juli 2005 Dienstnehmer der Revisionswerberin

gewesen. Die Bank habe den Kredit der C-GmbH zum 30. September 2003 fällig gestellt und das von der Revisionswerberin verpfändete Bankguthaben in Höhe von 887.432,30 EUR eingezogen. Damit sei eine Verbindlichkeit der C-GmbH gegenüber der Revisionswerberin entstanden. Am 5. Dezember 2003 habe die C-GmbH mit der Revisionswerberin ein Schuldanerkenntnis und eine Rückzahlungsvereinbarung getroffen. Die C-GmbH habe weder Zinsen noch Tilgungszahlungen an die Revisionswerberin geleistet. Am 3. März 2005 habe die Revisionswerberin den Verzicht auf die Rückzahlung der Forderung erklärt. Aus der am gleichen Tag abgeschlossenen Vereinbarung zwischen der Revisionswerberin und G gehe hervor, dass sowohl die Besicherung des Kredits im Jahr 2001 als auch der Verzicht auf die Rückzahlung der Forderung im Jahr 2005 erfolgt seien, um G als Mitarbeiter an das Unternehmen der Revisionswerberin zu binden. Damit sei im Jahr 2005 ein Zufluss beim Dienstnehmer G gegeben, der sich aus einer Zinersparnis für die Monate Jänner und Februar 2005 iHv 5.134,11 EUR sowie dem Verzicht auf die Forderungsrückzahlung iHv 887.432,30 EUR zusammensetze. 2 In den Verfahrensakten liegt folgende Verzichtserklärung der Revisionswerberin vom 3. März 2005 ein:

#### "VERZICHTSERKLÄRUNG

Die (Revisionswerberin) erklärt, auf die gemäß Schuldanerkenntnis- und Rückzahlungsvereinbarung vom 5.12.2003 gegenüber der (C-GmbH) bestehende Forderung in Höhe von EUR 887.432,30 samt Anhang im Zuge des Verkaufs der (C-GmbH) zu verzichten."

3 Die in den Verfahrensakten einliegende Vereinbarung vom 3. März 2005 lautet auszugsweise wie folgt:

#### "VEREINBARUNG

abgeschlossen zwischen (der Revisionswerberin) und (G)

I.

(G), der bereits zuvor als Dienstnehmer für (die Revisionswerberin) tätig war, wurde neuerlich mit Dienstvertrag vom 2.11.2000 ab diesem Datum bei (der Revisionswerberin) angestellt, da (die Revisionswerberin) auf die Kenntnisse und Erfahrungen von (G) zurückgreifen wollte. Bereits zum damaligen Zeitpunkt ist (die Revisionswerberin) (G) beigestanden, indem (die Revisionswerberin) für eine Kreditverbindlichkeit der (C-GmbH), deren 100 % Gesellschafter und Geschäftsführer (G) ist, ein (der Revisionswerberin) gehöriges Konto zur Besicherung verpfändet hat. Diese Sicherheit wurde von dem Kreditgeber der (C-GmbH) realisiert, sodaß (die Revisionswerberin) gegenüber (der C-GmbH) eine Forderung in Höhe von EUR 887.432,30 hat, deren Rückzahlung mit Schuldanerkenntnis und Rückzahlungsvereinbarung vom 5.12.2003 schriftlich festgehalten wurde. Diese Vereinbarungen wurden getroffen, damit (G) als besonders wichtiger Mitarbeiter (der Revisionswerberin) weiter zur Verfügung steht.

II.

(Die Revisionswerberin) hat nunmehr wiederum im Interesse von (G) bzw. (der C-GmbH) mit der (Bank) einen Forderungsverzicht verhandelt, an den sich andere Gläubiger angeschlossen haben. In diesem Zusammenhang steht auch der Verzicht der oben in Punkt I erwähnten Forderung von (der Revisionswerberin) gemäß Schuldanerkenntnis- und Rückzahlungsvereinbarung vom 5.12.2003, der Verkauf der (C-GmbH) sowie die erfolgreiche Entschuldung der (C-GmbH) bzw. von (G). Diese gesamten Bemühungen und Vereinbarungen einschließlich der gegenständlichen werden von (der Revisionswerberin) gesetzt bzw. abgeschlossen, damit (G) seine Kenntnisse und Erfahrungen längerfristig, zumindest aber für weitere fünf Jahre (der Revisionswerberin) zur Verfügung stellt.

III.

Dies vorausgeschickt vereinbaren (die Revisionswerberin) und (G), daß (G) für den Fall, daß (G) durch eigene Kündigung, berechtigte Entlassung oder ungerechtfertigten Austritt sein Dienstverhältnis zu (der Revisionswerberin) vor dem 31.12.2009 beendet, (der Revisionswerberin) einen dann sofort fälligen Betrag in Höhe von EUR 50.000,00 nach schriftlicher Aufforderung mittels eingeschriebenen Briefes an (die Revisionswerberin) bezahlt.

(...)"

4 Mit Bescheiden vom 29. April 2010 zog das Finanzamt, den Feststellungen der Außenprüfung folgend, die Revisionswerberin zur Haftung für Lohnsteuer samt Säumniszuschlag für das Jahr 2005 heran und setzte den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag samt entsprechender Säumniszuschläge für das Jahr 2005 fest.

5 In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Revisionswerberin vor, die C-GmbH sei 1991 zum Zwecke des Rohstoffhandels errichtet worden. Alleingesellschafter und Geschäftsführer der C-GmbH sei seit deren Errichtung G gewesen. Ab November 2000 sei G auch in einem Dienstverhältnis zur Revisionswerberin gestanden. Die C-GmbH habe Ende des Jahres 2000 offene Bankverbindlichkeiten iHv ca. 2,2 Mio. EUR gehabt. Im Rahmen einer Umschuldung im Jahr 2001 habe die Bank auf einen Großteil ihrer Forderungen verzichtet. Die Revisionswerberin habe die offenen Verbindlichkeiten iHv ca. 800.000 EUR durch die Verpfändung eines entsprechend dotierten Bankkontos besichert. Bei Übernahme der Haftung sei die Revisionswerberin aufgrund der vorgelegten Planrechnungen davon ausgegangen, dass die C-GmbH in der Lage sein werde, ausreichende Gewinne zur Rückführung der Verbindlichkeit zu erzielen, sodass die Haftung nicht schlagend werde. Zudem habe sich die Revisionswerberin im Rahmen der Umschuldung das Recht ausbedungen, die Anteile an der C-GmbH um 1 EUR zu erwerben. Nach einem unerwarteten Verlust der C-GmbH im Jahr 2003 habe die Bank den Kredit fällig gestellt und die Haftung gegenüber der Revisionswerberin geltend gemacht. Die Revisionswerberin habe die Sicherheit geleistet und im Gegenzug die Kreditforderung gegenüber der C-GmbH übernommen. Die Revisionswerberin habe ihre Forderung gegenüber der C-GmbH bis Ende 2004 zins- und tilgungsfrei gestellt, um es dieser zu ermöglichen, ihre wirtschaftliche Tätigkeit wieder aufzunehmen und die Verbindlichkeit zu einem späteren Zeitpunkt zurückzuführen. Da die C-GmbH Anfang des Jahres 2005 noch immer nicht in der Lage gewesen sei, eine Rückzahlung zu leisten, sei die Option auf den Erwerb der Anteile ausgeübt worden. Die Konzernmutter der Revisionswerberin habe die Anteile an der C-GmbH erworben. Die Revisionswerberin habe in diesem Zusammenhang gegenüber der C-GmbH auf ihre Forderung verzichtet, um deren Eigenkapitalposition zu verbessern.

6 Die Übernahme der Haftung durch die Revisionswerberin zugunsten der C-GmbH führe zu keinem Vorteil aus dem Dienstverhältnis des G. Die Haftungsübernahme sei für eine Bankverbindlichkeit der C-GmbH und nicht für eine persönliche Verbindlichkeit des G erfolgt. Die Haftungsübernahme sei aufgrund des eigenen betrieblichen und wirtschaftlichen Interesses der Revisionswerberin an der C-GmbH erfolgt, habe diese doch über hervorragende Geschäftskontakte auf den für die Revisionswerberin wichtigen Rohstoffmärkten verfügt. Um sich einen besseren Zugang zu diesen Märkten zu sichern, habe sich die Revisionswerberin - im Gegenzug für die Kreditbesicherung - auch das Recht ausbedungen, die C-GmbH nach deren voller Entschuldung um 1 EUR zu übernehmen. 7 Sowohl die absolute Höhe des angeblichen Sachbezugs von ca. 900.000 EUR als auch das krasse Missverhältnis zu den laufenden Bezügen des G (70.000 EUR bis 100.000 EUR jährlich) deuteten darauf hin, dass dem Grunde nach kein Lohnbestandteil vorliege, sondern dass die Haftung und der Forderungsverzicht eine betriebliche Grundlage im Verhältnis der Revisionswerberin zur C-GmbH hätten (Zugang zu Rohstoffmärkten; bessere Versorgung mit knappen Ressourcen; Möglichkeit, Anteile zu einem Preis von 1 EUR zu übernehmen).

8 Selbst bei Annahme eines Vorteils aus dem Dienstverhältnis könne ein solcher lediglich im Ansatz einer angemessenen Haftungsprovision liegen. Ausgangspunkt des Sachverhalts sei die Besicherung einer Verbindlichkeit der C-GmbH im Jahr 2001. Als Vergütung für die Übernahme des Ausfallsrisikos sei es im Wirtschaftsverkehr üblich, eine Haftungsprovision im Ausmaß von 0,5 - 5 % der besicherten Darlehensvaluta zu entrichten. Auch im vorliegenden Fall sei es daher naheliegend, als Vorteil aus dem Dienstverhältnis das Äquivalent einer marktüblichen Haftungsprovision unter Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme der Haftung anzusetzen. Da mit einer laufenden Haftungsprovision das Risiko eines späteren endgültigen Ausfalls der besicherten Forderung bereits abgedeckt sei, stelle der Ansatz eines Sachbezugs in voller Höhe des Forderungsverzichts einen nicht sachgerechten Maßstab zur Bemessung der Höhe des (bestrittenen) Vorteils dar.

9 In der mündlichen Verhandlung am 16. März 2016 räumte der Vertreter der Revisionswerberin ein, G sei zum Zeitpunkt der Haftungsübernahme im Jahr 2001 als unverzichtbarer Mitarbeiter angesehen worden. Zugleich mit dem Forderungsverzicht sei im Streitjahr 2005 aber auch die schon im Zusammenhang mit der Haftungsübernahme vereinbarte Option zum Erwerb der Anteile an der C-GmbH um 1 EUR ausgeübt worden. Es sei daher "ein Verzicht in die eigene Gesellschaft" gewesen. G habe "nie einen Euro gesehen". Er habe "seine Gesellschaft um einen Euro verkaufen müssen, weil es diese Optionsvereinbarung gegeben hat". Die durch die Entschuldung bewirkte Wertsteigerung der Anteile sei ihm nicht zugutegekommen. Der Zusammenhang mit dem Verkauf der GmbH sei auch in der Verzichtserklärung erwähnt gewesen. Es sei klar, dass G daran interessiert gewesen sei, dass die GmbH nicht insolvent werde. Daraus folge aber nicht, dass ihm ein "Vorteil von EUR 900.000,00" zugeflossen sei.

10 Die Vertreterin des Finanzamts warf die Frage auf, ob die nicht aktenkundige Optionsvereinbarung in Schriftform existiere, und hielt der darauf gestützten Argumentation entgegen, es sei "die Frage, wie der Sachverhalt wirklich war".

11 Am Schluss der Verhandlung bot der Vertreter der Revisionswerberin dem Gericht die Vorlage des Kaufvertrags an. Die Vorsitzende erwiderte, dies sei nicht notwendig. Sie habe im Firmenbuch Einsicht genommen und den "Kaufvertrag (Notariatsakt mit einem Euro)" gesehen.

12 Mit dem angefochtenen Erkenntnis vom 25. Mai 2016 gab das Bundesfinanzgericht der (nunmehrigen) Beschwerde der Revisionswerberin, soweit sie sich für das Streitjahr 2005 gegen die Beurteilung des Forderungsverzichts als geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis des G richtete, keine Folge.

13 Nach einer ausführlichen Darstellung des Verfahrensgangs führte das Bundesfinanzgericht aus, der zwischen der Revisionswerberin und ihrem Dienstnehmer G abgeschlossenen Vereinbarung vom 3. März 2005 sei eindeutig zu entnehmen, dass sowohl die Kreditbesicherung als auch der Forderungsverzicht ihre Wurzel in dem zwischen der Revisionswerberin und G abgeschlossenen Dienstverhältnis hätten. So gehe aus Punkt I. dieser Vereinbarung hervor, dass die Revisionswerberin und die C-GmbH das Schuldanerkenntnis sowie die Rückzahlungsvereinbarung vom 5. Dezember 2003 (nur deshalb) getroffen hätten, damit G "als besonders wichtiger Mitarbeiter" der Revisionswerberin "weiter zur Verfügung steht". In Punkt II. werde ausgeführt, dass auch der Forderungsverzicht im Interesse von G gewesen sei. Abschließend heiße es in diesem Punkt: "Diese gesamten Bemühungen und Vereinbarungen einschließlich der gegenständlichen werden von (der Revisionswerberin) gesetzt bzw. abgeschlossen, damit (G) seine Kenntnisse und Erfahrungen längerfristig, zumindest aber für weitere fünf Jahre (der Revisionswerberin) zur Verfügung stellt."

14 Dem Einwand der Revisionswerberin, wonach die C-GmbH über hervorragende Geschäftskontakte zu den Rohstoffmärkten verfügt habe und die Revisionswerberin sich durch die Haftungsübernahme einen Zugang dazu erhofft habe, sei entgegenzuhalten, dass die "hervorragenden Geschäftskontakte" der Revisionswerberin ohnehin in der Person des Gesellschafter-Geschäftsführers der C-GmbH zur Verfügung gestanden seien, sodass die Revisionswerberin auch ohne die Haftungsübernahme auf diese "hervorragenden Kontakte" nicht hätte verzichten müssen.

15 Liege aber, wie im gegenständlichen Fall, die Vorteilszuwendung im Dienstverhältnis begründet, komme es nicht darauf an, dass der Vorteil der C-GmbH und nicht G persönlich zugewendet worden sei. So habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18. Dezember 2014, 2012/15/0003, die (lohnsteuerpflichtige) Zuwendung an eine u.a. auch aus dem Steuerpflichtigen (Anmerkung: aus ihm und seiner Ehefrau als Mitkreditnehmerin) bestehende GesbR bestätigt. Nichts anderes könne gelten, wenn der Vorteil einer GmbH gewährt werde. 16 Da § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zähle, seien sämtliche Zuwendungen, die ihre Wurzel im Dienstverhältnis hätten, davon umfasst. Daher sei für die Revisionswerberin aus dem Einwand, wonach ein krasses Missverhältnis zwischen den Bezügen von ca. 70.000 EUR bis 100.000 EUR pro Jahr und dem Forderungsverzicht von ca. 900.000 EUR bestehe, nichts zu gewinnen. Eine "angemessene Haftungsprovision" sei schon deshalb nicht anzusetzen, weil eine solche nicht vereinbart worden sei und der Besteuerung nur tatsächlich verwirklichte und keine fiktiven Sachverhalte unterlägen.

17 Eine Übertragung der zuvor von G gehaltenen GmbH-Anteile an die (Mutter der) Revisionswerberin erwähnte das Bundesfinanzgericht weder in den Sachverhaltsfeststellungen (Seiten 29 und 30 des angefochtenen Erkenntnisses) noch in der daran anschließenden rechtlichen Würdigung.

18 Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage fehle, ob die Zurechnung zusätzlich gewährter Bezüge und Vorteile voraussetze, dass diese der Höhe nach in einer bestimmten Relation zu den Einkünften aus dem Dienstverhältnis stehen müssten.

19 Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Revision - das Finanzamt erstattete dazu eine Revisionsbeantwortung - erwogen:

20 Ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes muss so begründet sein, dass der Denkprozess, der darin seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Dabei ist auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Entscheidung

relevanten Behauptungen einzugehen (vgl. als Beispiel für viele VwGH 21.3.2018, Ra 2017/13/0012). 21 Strittig ist im vorliegenden Fall, ob G im Ausmaß der Forderung gegenüber der C-GmbH, auf die die Revisionswerberin im Streitjahr verzichtete, ein geldwerter Vorteil aus seinem Dienstverhältnis zufloss. Die Revisionswerberin bestreitet dies vor allem mit der - erst im Rechtsmittelverfahren erhobenen und vom Finanzamt in der Verhandlung in Zweifel gezogenen - Behauptung, sie (bzw. ihre Mutter) habe zugleich mit dem Forderungsverzicht eine Option zum Erwerb der C-GmbH um 1 EUR ausgeübt, wodurch G seine Anteile an der Gesellschaft verloren habe. Dieses Vorbringen ist nicht von vornherein ohne Bedeutung für die Beurteilung der entscheidungswesentlichen Frage, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß der Forderungsverzicht zu einer Vermehrung des Vermögens des Dienstnehmers führte (vgl. allgemein zum Zufluss von Vorteilen aus einem Dienstverhältnis etwa VwGH 22.7.2015, 2011/13/0067, 0139).

2 2 Das Bundesfinanzgericht hat dazu keine Feststellungen getroffen, sich über das Hauptargument der Revisionswerberin auch in den Rechtsausführungen des angefochtenen Erkenntnisses wortlos hinweggesetzt und den Fall so behandelt, als ob eine Übertragung der Anteile an der C-GmbH von G auf die (Mutter der) Revisionswerberin nie stattgefunden hätte.

23 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

24 Von der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden.

2 5 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 20

14.

Wien, am 4. September 2019

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2016130030.J00

**Im RIS seit**

28.10.2019

**Zuletzt aktualisiert am**

28.10.2019

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)