



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger und die Hofrätin Dr.<sup>in</sup> Lachmayer, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr.<sup>in</sup> Wiesinger sowie den Hofrat Mag. M. Mayr, LL.M., als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die Revision des Finanzamts für Großbetriebe gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 14. Jänner 2025, RV/7105276/2019, betreffend Haftung für Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrags sowie des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (jeweils samt Säumniszuschlägen) jeweils für das Jahr 2005 (mitbeteiligte Partei: M, vertreten durch die PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung u. Steuerberatung GmbH in Wien), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Eingangs wird zur näheren Vorgeschichte des Revisionsfalls auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. September 2019, Ro 2016/13/0030, verwiesen, mit dem das im ersten Rechtsgang erlassene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts - im damals angefochtenen Umfang - wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde.
- 2 Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis hat das Bundesfinanzgericht den Bescheid betreffend Festsetzung eines Säumniszuschlags für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen ersatzlos aufgehoben und die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer, Säumniszuschlag für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Säumniszuschlag für den Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für das Jahr 2005 abgeändert. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG erklärte es für nicht zulässig.





- 3 Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts habe G am 2. November 2000 (erneut) ein Dienstverhältnis mit der Mitbeteiligten abgeschlossen. G sei zu diesem Zeitpunkt Alleingesellschafter und Geschäftsführer der C-GmbH gewesen. Im Jahr 2001 seien der C-GmbH Bankkredite eingeräumt worden. Dafür habe die Mitbeteiligte ein ihr gehörendes Konto zur Besicherung verpfändet. Gleichzeitig habe G der Mitbeteiligten mit Optionsvereinbarung vom 23. Februar 2001 das unwiderrufliche Recht eingeräumt, die C-GmbH zu einem symbolischen Kaufpreis von einem Schilling zu übernehmen. Mit 30. September 2003 habe die Bank den Kredit gegenüber der C-GmbH fällig gestellt und das Pfandrecht realisiert, indem sie das von der Mitbeteiligten verpfändete Guthaben in Höhe von 887.432,30 € eingezogen habe.
- 4 Am 5. Dezember 2003 hätten die C-GmbH und die Mitbeteiligte eine „Schuldanerkenntnis- und Rückzahlungsvereinbarung“ abgeschlossen. Darin habe die C-GmbH anerkannt, dass in Folge der Einlösung des verpfändeten Guthabens die Forderung auf die Mitbeteiligte übergegangen sei und diese daher berechtigt sei, den Betrag von 887.432,30 € von der C-GmbH einzufordern. Weiters sei vereinbart worden, dass die Mitbeteiligte der C-GmbH ein bis Ende 2004 tilgungs- und zinsenfrees Darlehen in dieser Höhe gewähre. In dieser Vereinbarung habe sich die C-GmbH dazu verpflichtet, bis Ende 2004 ihre wirtschaftliche Tätigkeit soweit wieder aufzunehmen und auszubauen, dass sie ab 2005 in der Lage sein werde, die noch zu vereinbarenden Tilgungsraten und Zinsen für das Darlehen zu leisten. Die tatsächliche Geschäftsentwicklung habe es der C-GmbH jedoch nicht ermöglicht, das Darlehen wie geplant abzutragen.
- 5 Am 3. März 2005 habe die Mitbeteiligte auf ihre Forderung gegenüber der C-GmbH in Höhe von 887.432,30 € (samt Anhang) verzichtet. Am gleichen Tag hätten die Mitbeteiligte und G eine Vereinbarung abgeschlossen, aus der hervorgehe, dass sowohl die Haftungsübernahme der Mitbeteiligten für die Verbindlichkeiten der C-GmbH als auch der Forderungsverzicht der Mitbeteiligten im Interesse des G erfolgt seien, um auf die Erfahrungen und Kenntnisse des G zurückgreifen zu können und ihn längerfristig, zumindest



aber für fünf weitere Jahre, an die Mitbeteiligte zu binden. Im März 2005 habe G seine Anteile an der C-GmbH um 1 € an die Muttergesellschaft der Mitbeteiligten, die A-AG, abgetreten.

- 6 Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts seien der Forderungsverzicht sowie sämtliche damit in Zusammenhang stehenden und zeitlich vorgelagerten Vereinbarungen (Haftungsübernahme, Darlehenseinräumung) nur deshalb erfolgt, damit G „als besonders wichtiger Mitarbeiter“ der Mitbeteiligten weiter zur Verfügung stehe bzw. damit G „seine Kenntnisse und Erfahrungen längerfristig, zumindest aber weitere fünf Jahre [der Mitbeteiligten] zur Verfügung stellt“.
- 7 Es bestehe kein Zweifel daran, dass die Mitbeteiligte bereits vor der Übertragung der GmbH-Anteile an die A-AG auf ihre Forderung gegenüber der C-GmbH verzichtet habe. Der Forderungsverzicht habe seine Wurzel im zwischen der Mitbeteiligten und G abgeschlossenen Dienstverhältnis. Eine betriebliche (Mit)Veranlassung seitens der Mitbeteiligten sei zu verneinen.
- 8 Rechtlich führte das Bundesfinanzgericht aus, der Forderungsverzicht sei nicht direkt gegenüber G, sondern gegenüber der in seinem Alleineigentum stehenden C-GmbH erfolgt. Das Vorliegen von Arbeitslohn im Sinn des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 bei G wäre in diesem Fall nur dann zu bejahen, wenn es sich bei der C-GmbH um eine dem G nahestehende Person handelte, was jedoch angesichts der unstrittigen Tatsache, dass G der Mitbeteiligten im Jahr 2001 die unwiderrufliche Option eingeräumt habe, die C-GmbH zum symbolischen Kaufpreis von einem Schilling zu übernehmen, zu verneinen sei. Somit habe auch der 2005 erfolgte Forderungsverzicht - ungeachtet des Umstands, dass G zu diesem Zeitpunkt noch zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH-Anteile gewesen sei - bei G zu keiner Vermögensvermehrung geführt.
- 9 Die Mitbeteiligte habe mit dem Forderungsverzicht dem G auch keinen direkten Zuschuss gewährt, über den G in der Weise verfügt habe, dass dieser Zuschuss für die Tilgung der Verbindlichkeiten gegenüber der in dessen





Alleineigentum stehenden C-GmbH verwendet werde. Insgesamt sei in dem Forderungsverzicht kein Arbeitslohn zu erblicken.

- 10 Dagegen richtet sich das Finanzamt für Großbetriebe mit der gegenständlichen Amtsrevision, zu deren Zulässigkeit vorgebracht wird, das angefochtene Erkenntnis stehe im Widerspruch zu näher genannter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Veranlassungszusammenhang zwischen einem Dienstverhältnis und einem gewährten Vorteil. Zudem fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob die Stellung eines geschäftsführenden Alleingeschafters als „naher Angehöriger“ seiner Kapitalgesellschaft durch Einräumung einer Kaufoption an den gesamten Anteilen der Kapitalgesellschaft wegfallen könne.
- 11 Der Verwaltungsgerichtshof leitete das Vorverfahren ein. Die Mitbeteiligte erstattete eine Revisionsbeantwortung, in der sie die Zurück-, in eventu Abweisung der Revision sowie Aufwandersatz beantragte.
- 12 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 13 Die Revision ist zulässig; sie ist auch begründet.
- 14 Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen.
- 15 Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. „Bezüge und Vorteile“ in diesem Sinn sind alle zugeflossenen vermögenswerten Vorteile (Geld oder geldwerte Vorteile), die in einem Veranlassungszusammenhang mit der nichtselbständigen Betätigung stehen (vgl. VwGH 17.11.2022, Ra 2020/15/0079, mwN).
- 16 Das Bundesfinanzgericht gelangte im nunmehr angefochtenen Erkenntnis mit näherer Begründung zur Ansicht, dass der revisionsgegenständliche Forderungsverzicht seine Wurzel im zwischen der Mitbeteiligten und G abgeschlossenen Dienstverhältnis gehabt habe und eine betriebliche (Mit)Veranlassung für den Forderungsverzicht der Mitbeteiligten im





gegenständlichen Fall auszuschließen sei. Eine - außerhalb des Beschäftigungsverhältnisses stehende - außerbetriebliche Motivation des Forderungsverzichts (siehe zum Erlass einer Verbindlichkeit aus privaten Motiven VwGH 25.7.2018, Ro 2018/13/0005) scheidet damit aus.

- 17 Das Bundesfinanzgericht ging im angefochtenen Erkenntnis jedoch davon aus, dass sich dieser Vorgang wirtschaftlich nicht in einer Vermehrung des Vermögens des G ausgewirkt habe und deshalb eine Lohnsteuerpflicht nicht bestehe. Dieser Ansicht vermag sich der Verwaltungsgerichtshof nicht anzuschließen.
- 18 Aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH ein Naheverhältnis besteht, und sie damit als nahe Angehörige anzusehen sind (vgl. VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050, mwN).
- 19 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es belanglos, ob geldwerte Vorteile im Sinn des § 15 EStG 1988 auch nahen Angehörigen des Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehenden Steuerpflichtigen gewährt werden, wenn der Grund der Zuwendung dieser Vorteile ausschließlich im bestehenden Dienstverhältnis des Steuerpflichtigen liegt (vgl. VwGH 20.3.2024, Ro 2022/15/0038, mwN).
- 20 Dass G im Zeitpunkt des Schulderlasses der Mitbeteiligten gegenüber der C-GmbH deren Alleingesellschafter - und somit naher Angehöriger - war, hat das Bundesfinanzgericht, ebenso wie den Veranlassungszusammenhang zwischen dem Forderungsverzicht und dem Dienstverhältnis mit G in für den Verwaltungsgerichtshof nicht zu beanstandender Weise festgestellt. Ausgehend von diesen Feststellungen ist im Revisionsfall die verwirklichte Vermögensvermehrung bei der C-GmbH einer solchen bei G für das Vorliegen eines Vorteils aus dessen Dienstverhältnis gleichzuhalten.
- 21 Dem steht auch nicht das Vorbringen der Revisionsbeantwortung entgegen, wonach die verzichtete Forderung im Zeitpunkt des Verzichts zur Gänze uneinbringlich gewesen sei. Ein Schulderlass betreffend betriebliche Verbindlichkeiten führt nämlich grundsätzlich auch dann zu einer steuerlich





relevanten Vermögensvermehrung, wenn die erlassene Schuld uneinbringlich war (vgl. VwGH 3.6.1992, 87/13/0118 zu § 4 EStG 1972).

- 22 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

W i e n , am 9. April 2026

