

Jahressechstelberechnung bei Zahlungen zweier Konzerngesellschaften

ecolex 2022/54

§§ 41, 47, 67 EStG

BFG 12. 4. 2021, RV/7103462/2020

Jahressechstelberechnung; Entsendung im Konzern; Geschäftsführer; Veranlagung; Arbeitgeber; wirtschaftliche Betrachtungsweise

Bezieht ein entsendeter AN innerhalb eines Konzerns von mehreren Gesellschaften laufende Bezüge, liegt nach Ansicht des BFG in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur ein AG vor, weshalb die zwei auszahlenden Stellen des Konzerns zum Zweck der Jahressechstelberechnung gem § 67 Abs 2 EStG gemeinsam zu betrachten sind. Gegen die E des BFG ist eine Amtsrevision beim VwGH zur Zahl Ro 2021/13/0010 anhängig.

Sachverhalt:

Der Bf wurde von der ausländischen H-Gesellschaft als Geschäftsführer zur österr K-Gesellschaft entsandt, wofür er von der K-Gesellschaft laufende Bezüge und von der H-Gesellschaft sowohl laufende als auch sonstige Bezüge erhielt. Mit beiden Gesellschaften bestand ein eigener Dienstvertrag. Das FA berücksichtigte allgemein im Einkommensteuerbescheid nur die laufenden Bezüge der K-Gesellschaft, da die ausländischen Bezüge vom Steuerpflichtigen nicht erklärt wurden. Der Bf beantragte daraufhin in seiner Beschwerde gegen den Bescheid eine Ergänzung der Einkünfte um die von der H-Gesellschaft stammenden Bezüge. Das FA erließ eine Beschwerde- vorentscheidung, in der das Jahressechstel für beide Gesellschaften getrennt berechnet wurde. Dagegen brachte der Bf eine Vorlage an das BFG mit der Begründung ein, dass sämtliche Bezüge von nur einem Arbeitgeber geleistet wurden und somit zur Berechnung eines gemeinsamen Jahressechstels heranzuziehen wären.

Anmerkung:

In der vorliegenden Rs ist strittig, wie das Jahressechstel bei Zahlungen durch zwei Konzerngesellschaften zu berechnen ist. Grundsätzlich stellt sich hierbei die Frage, ob die beiden Gesellschaften als zwei AG mit zwei getrennten Dienstverhältnissen oder als einheitlicher AG mit einem Dienstverhältnis anzusehen sind. Die gemeinsame Betrachtung von Zahlungen von verschiedenen Stellen eines Konzerns für die Jahressechstelberechnung wäre für den Steuerpflichtigen vorteilhaft, weil ein höherer Anteil der sonstigen Bezüge begünstigt besteuert werden könnte, wenn nicht in jedem Dienstverhältnis solche sonstigen Bezüge ausbezahlt wurden. Das BFG folgte dem Vorbringen des Bf und gab der Beschwerde statt. Es führte hierzu wie folgt aus: „In wirtschaftlicher Betrachtungsweise hat der Bf nur ein Dienstverhältnis und einen AG. Die von zwei Stellen desselben Konzerns ausgezahlten Vergütungen sind daher für Zwecke der Sechstelberechnung gemeinsam zu betrachten.“

Das BFG begründet seinen Schluss, dass lediglich ein Dienstverhältnis und ein AG vorliegen, nicht ausführlich. Das Gericht verweist darauf, dass zwei Stellen desselben Konzerns die Vergütungen auszahlten und erblickt darin „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ iSd § 21 BAO das Erfordernis einer gemeinsamen Betrachtung. Gelegentlich wird das Schlagwort „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ von Gerichten missbraucht, um die Interpretation der anzuwendenden Rechtsvorschrift abzukürzen (s Lang in WiR, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Recht [2020] 33ff). Das Gericht scheint hier einem Weg zu folgen, der schon von Becker als Gefahr erachtet wurde: „Nicht zu billigen ist (...), wenn Entscheidungen mit der allgemeinen Wendung begründet werden, bei wirtschaftlicher Betrachtung der Dinge müsse so und so entschieden werden“ (Becker, Steuerrecht

und Privatrecht, StuW 1934, 299 [307]). Ob und wie eine Norm wirtschaftlich anknüpft und auszulegen ist, kann sich nur aus dieser selbst ergeben (s Lang in WiR, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Recht [2020] 33ff). Im BFG-Erk findet sich keine nähere Begründung zur vorgenommenen Auslegung der einschlägigen Normen.

Im vorliegenden Fall sollte der Arbeitgeberbegriff anhand von § 47 EStG ausgelegt werden. Gem § 47 EStG ist AG, wer den Arbeitslohn iSd § 25 EStG auszahlt. Dabei kommt es nicht auf die Zahlung an, sondern darauf, wer den damit verbundenen wirtschaftlichen Aufwand tatsächlich trägt (VwGH 26. 1. 1994, 92/13/0148 mwN). Folgt man der stRsp des VwGH, so wird bei der Arbeitskräfteüberlassung idR derjenige als AG angesehen, der den AN dem Dritten überlässt (VwGH 20. 12. 1972, 2340/71). Ein neues Dienstverhältnis zum Gestellungsnehmer wird nur dann angenommen, wenn der AN umfänglicher in den Betrieb des Gestellungsnehmers als in jenen des Gestellers eingegliedert ist und gegenüber dem Gestellungsnehmer Weisungsgebundenheit besteht (VwGH 20. 12. 1972, 2340/71; LStR 2002 Rz 923ff; s Lenneis in Jakom, EStG¹⁴ [2021] § 47 Rz 5). Die Tatsache, dass mit der K-Gesellschaft (Gestellungsnehmer) ein Dienstvertrag geschlossen wurde, spricht für eine starke Eingliederung des Geschäftsführers in diese. Das Kriterium der Weisungsgebundenheit kann mangels Sachverhaltsangaben nicht beurteilt werden, es tritt bei leitenden Tätigkeiten aber ohnehin in den Hintergrund (s Lenneis in Jakom, EStG¹⁴ [2021] § 47 Rz 6). Liegen die Voraussetzungen für ein Dienstverhältnis sowohl beim Gesteller als auch beim Gestellungsnehmer vor, können zwei Dienstverhältnisse gegeben sein (s Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} [2021] § 47 Rz 8). Für die Beurteilung, ob diese beiden Dienstverhältnisse auch mit zwei verschiedenen AG bestehen, ist entscheidend, wer tatsächlich den wirtschaftlichen Aufwand trägt (VwGH 22. 5. 2013, 2009/13/0031; VwGH 27. 6. 1961, 2271/58; s Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} [2021] § 47 Rz 8). Im vorliegenden Fall erfolgten die Lohnzahlungen separat durch beide Gesellschaften. Soweit ersichtlich trug damit auch jede Gesellschaft selbst den wirtschaftlichen Aufwand (im Sachverhalt wurden keine Umlagen erwähnt), was die Annahme von zwei Dienstverhältnissen mit zwei verschiedenen AG nahelegt. Daher ist in diesem Punkt der Ansicht des Finanzamts zuzustimmen.

Wird das Vorliegen zweier Dienstverhältnisse bejaht, schließt daran die Frage, ob für das Jahressechstel eine Neuberechnung in der Veranlagung und bei dieser eine gemeinsame Betrachtung der laufenden Bezüge mehrerer AG möglich ist. Gem § 67 Abs 1 EStG besteht für sonstige Bezüge die Möglichkeit einer begünstigten Besteuerung. Sonstige Bezüge sind Bezüge, die der AN neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben AG erhält. Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung ist, dass die sonstigen Bezüge das Jahressechstel iSd § 67 Abs 2 EStG nicht übersteigen. Das Jahressechstel gem § 67 Abs 2 EStG wird berechnet, indem die Summe der im Kalenderjahr bereits zugeflossenen laufenden Bezüge durch die Anzahl der bereits abgelaufenen Kalendermonate geteilt wird. Dieser Durchschnittswert wird durch eine Verzwölfachung auf den Jahresbezug umgerechnet, wovon anschließend das Sechstel errechnet wird (s Lenneis in Jakom, EStG¹⁴ [2021] § 67 Rz 6). Das Jahressechstel ist nach hA bei jeder Auszahlung sonstiger Bezüge nach den sich im Zeitpunkt des Zuflusses ergebenden Verhältnissen neu zu berechnen. Eine Neuberechnung des Jahressechstels unter Einbeziehung der gesamten Jahresbruttobezüge ist hingegen nach stRsp des VwGH und Verwaltungspraxis im Rahmen der Veranla-

gung „gesetzlich nicht vorgesehen“ (VwGH 22. 12. 1993, 90/13/0152; VwGH 28. 2. 2018, Ro 2017/15/0041; s *Lenneis* in *Jakom*, EStG¹⁴ [2021] § 67 Rz 6; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG⁵⁶ [2014] § 67 Rz 27; LStR 2002 Rz 1058 ff). Sowohl VfGH als auch VwGH vertreten unisono die Auffassung, dass bei einer Veranlagung keine Änderung der von den einzelnen AG während des Kalenderjahres durchgeführten Sechstelberechnungen erfolgt (VfGH 19. 6. 1974, B 326/73; VwGH 28. 1. 1975, 1385/74). Eine Neuberechnung im Rahmen der Veranlagung könnte uE jedoch sinnvoll sein. Kommt es nämlich zu einer Veränderung der laufenden Bezüge, die im Zeitpunkt der Berechnung des Jahressechstels noch nicht vorhersehbar ist, entspricht das Jahressechstel nicht tatsächlich einem Sechstel der laufenden Bezüge des gesamten Kalenderjahres. In der Veranlagung gem § 41 Abs 1 Z 2 EStG wird bspw sehr wohl der Freibetrag gem § 67 Abs 1 EStG korrigiert, falls mehrere Dienstverhältnisse gleichzeitig bestehen, da es sonst zu einer Doppelanwendung des Freibetrags kommen könnte (s *Lenneis* in *Jakom*, EStG¹⁴ [2021] § 67 Rz 5). Auch die Einkommensteuer, die auf sonstige Bezüge innerhalb des unterjährig berechneten Jahressechstels entfällt, wird in der Veranlagung gem § 41 Abs 4 EStG neu berechnet, wenn die sonstigen Bezüge im Kalenderjahr € 2.100,- übersteigen (s *Atzmüller* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a} [2021] § 41 Rz 57; *Lenneis* in *Jakom*, EStG¹⁴ [2021] § 41 Rz 39). Es ist daher uE nicht ersichtlich, weshalb ein unrichtiges Jahressechstel anders zu behandeln sein soll.

Als Fazit lässt sich festhalten: Eine sich in der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ erschöpfende Auslegung des Arbeitgeberbegriffs bei konzerninternen Entsendungen betreffend die Anzahl der Dienstverhältnisse und AG erscheint nicht ausreichend. Richtigerweise hat uE eine Auslegung des Arbeitgeber- und des Dienstverhältnisbegriffs iSd § 47 EStG zu erfolgen. Diesem Gedanken folgend liegen, entgegen der Ansicht des BFG, auch im Konzernverhältnis bei der tatsächlichen Tragung des wirtschaftlichen Aufwands durch verschiedene Gesellschaften und bei organisatorischer Eingliederung in die gestellungsnehmende Gesellschaft getrennte Dienstverhältnisse mit verschiedenen AG vor. Aufgrund der obigen Ausführungen wäre es zwar wünschenswert, dass in der Veranlagung eine Neuberechnung des Jahressechstels erfolgen kann (zB im Falle einer objektiven Unrichtigkeit), jedoch findet eine solche Neuberechnung iSd stRsp keine gesetzliche Deckung. Eine gemeinsame Betrachtung im Rahmen der Veranlagung, wie vom BFG angenommen, erscheint somit nicht möglich.

Jürgen Romstorfer, LL.M. (WU), BSc (WU), ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. *Michael Hubmann*, LL.B. (WU), ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

Forderungsverzicht einer GmbH gegenüber spielsüchtigem Gesellschafter

ecolex 2022/55

§ 95 Abs 1, § 4 EStG 1988; § 8 Abs 2 KStG 1988

BFG 9. 4. 2021, RV/2100924/2020

Forderungsverzicht; Abschreibung einer Forderung; verdeckte Gewinnausschüttung

Schreibt eine GmbH eine Forderung an ihren Gesellschafter wegen Uneinbringlichkeit ab und gelingt es dem Finanzamt nicht, einen Umstand aufzuzeigen, der auf einen Verzicht *causa societatis* schließen lässt, so liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Sachverhalt:

Eine GmbH gewährte ihrem ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer über Jahre hinweg ein in ihrer Bilanz erfasstes Darlehen bis zu rd € 600.000,-. Nachdem der Schuldner als Geschäftsführer, aber nicht als Gesellschafter, aus dem Unternehmen ausschied und die Rückzahlbarkeit in den Folgejahren wegen andauernder Arbeitslosigkeit des ehemaligen Geschäftsführers immer unwahrscheinlicher wurde, schrieb die Bf das Darlehen großteils ab. Das Finanzamt sah darin eine verdeckte Gewinnausschüttung und nahm die Bf als Haftungsverpflichtete der KEST in Anspruch.

Entscheidungsgründe:

Der Verzicht einer Kapitalgesellschaft *causa societatis* zu Gunsten eines Gesellschafters auf eine ihm gegenüber bestehende Forderung begründet grds eine verdeckte Gewinnausschüttung. Entscheidend ist für das BFG, ob die Bf im Haftungszeitraum auf die Forderung teilweise mit Zuwendungsabsicht verzichtet hat (und dies mit Abschreibung zum Ausdruck gebracht hat) oder nicht (und andere Gründe für die Abschreibung maßgeblich waren). Die Bf brachte vor, dass die Werthaltigkeit der Forderung zweifelhaft gewesen sei. Es gab anfänglich Hoffnung, dass der Schuldner durch

eine neue Beschäftigung wieder zahlungsfähig werden könnte. In Folge längerer Arbeitslosigkeit kam es dann jedoch zur Abschreibung. Das BFG beurteilt das Vorbringen der Bf zur Uneinbringlichkeit als nachvollziehbar und mit der allgemeinen Lebenserfahrung im Einklang stehend. Das Finanzamt hat keinen Umstand aufgezeigt, der auf einen Forderungsverzicht der Bf schließen ließe, wohingegen die Bf die Uneinbringlichkeit glaubhaft gemacht hat. Die Inanspruchnahme der Bf als Haftungsverpflichtete der KEST erfolgte nach Ansicht des Gerichts daher zu Unrecht.

Anmerkung:

Allgemein versteht man unter verdeckten Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an ihre Anteilseigner, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilseignerschaft haben (vgl *Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 8 Rz 100; VwGH 7. 2. 1989, 86/14/0121, 0122). Gerade der Verlust der Werthaltigkeit der Forderung war im vorliegenden Fall nicht im Verhältnis Gesellschafter zu Gesellschaft begründet, sondern durch persönliche Umstände des Schuldners (Spielsucht, Arbeitslosigkeit) veranlasst.

Die Kernaussage dieser E findet in der höchstgerichtlichen Rsp Deckung. Aus dem allgemeinen Grundsatz, dass ein Verzicht einer Kapitalgesellschaft *causa societatis* zu Gunsten eines Gesellschafters eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt (s zB VwGH 20. 1. 2010, 2007/13/0009) kann nicht geschlossen werden, dass jeder Forderungsverzicht einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter zwingend eine verdeckte Gewinnausschüttung ist.

Max Hatzenbichler, LL.M., ist Tax Senior Manager eines internationalen Tiroler Industrieunternehmens.