

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. Jänner 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr: Finanzamt für Großbetriebe) vom 20. November 2017 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2011, 2013, 2014 und 2015 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages (für: Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 2011, 2013, 2014 und 2015) nach der am 16. August 2023 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Bescheide betreffend Lohnsteuerhaftung 2011, Dienstgeberbeitrag 2011, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2011, Dienstgeberbeitrag 2013, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013, Dienstgeberbeitrag 2014 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2014 werden wie folgt abgeändert:

Lohnsteuerhaftung 2011: € 1.372,50 (Bemessungsgrundlage: € 2.745,00)

Dienstgeberbeitrag 2011: € 797.698,41 (Bemessungsgrundlage € 17.726.631,34)

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2011: € 70.906,52 (Bemessungsgrundlage € 17.726.631,34)

Dienstgeberbeitrag 2013: € 482.596,99 (Bemessungsgrundlage: € 10.724.377,68)

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013: € 41.825,07 (Bemessungsgrundlage: € 10.724.377,68)

Dienstgeberbeitrag 2014: € 385.503,19 (Bemessungsgrundlage € 8.566.737,55)

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2014: € 33.410,27 (Bemessungsgrundlage € 8.566.737,55)

Die Bescheide betreffend Säumniszuschlag für Lohnsteuer 2011, Säumniszuschlag für Dienstgeberbeitrag 2011, Lohnsteuerhaftung 2013, Säumniszuschlag für Lohnsteuer 2013, Säumniszuschlag für Dienstgeberbeitrag 2013, Lohnsteuerhaftung 2014, Säumniszuschlag für Lohnsteuer 2014 und Säumniszuschlag für Dienstgeberbeitrag 2014 werden (ersatzlos) aufgehoben.

Betreffend Lohnsteuerhaftung 2015, Dienstgeberbeitrag 2015, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages für Lohnsteuer 2015 und für Dienstgeberbeitrag 2015 wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Dienstnehmer der Beschwerdeführerin (Bf), der nunmehrigen ***Bf1*** (vormals: ***1***, vormals: ***2***), haben von der ***3*** Zuwendungen erhalten.

Strittig ist - als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (GPLA-Prüfung) gemäß § 86 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 -, ob die Bf hinsichtlich dieser Zuwendungen zur Einbehaltung der Lohnsteuer (§ 78 Abs. 1 EStG 1988) sowie zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen gemäß § 41 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 samt Zuschlag gemäß § 122 Wirtschaftskammergesetz (WKG) 1998 verpflichtet ist.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Alleineigentümerin der 1993 errichteten (vormaligen) ***2*** war die ***4*** (***5***). Im Jahr 1999 hat die ***5*** 9,90% ihrer Anteile an ***18*** abgetreten (Eigentumsverhältnisse an der vormaligen ***2*** daher: ***5*** 90,10%, ***18*** 9,90%). Im Jahr 2000 hat die ***5*** 15,20% ihrer Anteile an die ***3*** abgetreten (Eigentumsverhältnisse an der vormaligen ***2*** daher: ***5*** 74,90%, ***3*** 15,20%, ***18*** 9,90%). In weiterer Folge - ebenfalls im Jahr 2000 - hat die ***5*** die Anteile von ***18*** übernommen (Eigentumsverhältnisse an der vormaligen ***2*** daher: ***5*** 84,80%, ***3*** 15,20%). Im Jahr 2002 hat die ***5*** ihren Anteil an die ***7*** abgetreten (Eigentumsverhältnisse an der vormaligen ***2*** daher: ***7*** 84,80%, ***3*** 15,20%). Im Jahr 2005 hat die ***3*** ihren Anteil an die ***7*** abgetreten (Eigentumsverhältnisse an der vormaligen ***2*** daher: ***7*** 99%, ***8*** 1%). Im Jahr 2013 erfolgte (bei gleichbleibenden Eigentumsverhältnissen) die Übertragung des gesamten Betriebes der ***2*** mit Ausnahme der Metallfertigung sowie der in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaften und Beteiligungen auf die ***9***. Ebenfalls im Jahr 2013 hat die ***7*** ihren Anteil an die ***10*** abgetreten (Eigentumsverhältnisse an der vormaligen ***2*** daher: ***10*** 99%, ***8*** 1%) und erfolgte die Umfirmierung in die ***1***. Im Jahr 2015 hat die ***8*** ihren Anteil an die ***11*** abgetreten (Eigentumsverhältnisse an der ***1***, vormals ***2*** daher: ***10*** 99%, ***11*** 1%). Im Jahr 2017 wurden die Teilbetriebe Metallverarbeitung und Holzverarbeitung von der ***12*** (vormals: ***9***) in die ***1*** rückgeführt und erfolgte die Umfirmierung in die (nunmehrige) ***Bf1***.

Im Jahre 1999 wurde von der ***5*** die ***13*** errichtet, der die ***5*** einen Geschäftsanteil von 15,2% an der ***2*** gestiftet hat. Mit Beschluss des Stiftungsvorstandes vom Dezember 2001 wurde der Name auf ***3*** geändert. Wie bereits ausgeführt wurde, hat die Privatstiftung im Jahr 2005 ihren Anteil an der ***2*** an die ***7*** abgetreten.

Dieser Sachverhalt geht aus dem Firmenbuchauszug der Bf (***14***), dem Firmenbuchauszug der Privatstiftung (***15***) und dem Vorbringen der Bf in ihrer Beschwerde vom 24. Jänner 2018 hervor.

§ 2 der **Stiftungsurkunde der ***3*****, auf dessen Grundlage die Zuwendungen an die Dienstnehmer der Bf beruhen, lautet wie folgt:

„§ 2 – Zweck, Begünstigte

1. Vorrangiger Zweck der Privatstiftung ist die Förderung und Unterstützung von Arbeitnehmern der ***2*** und der ihr zum Zeitpunkt der Änderung der Stiftungserklärung verbundenen Unternehmen (...), insbesondere durch Maßnahmen, die den Standort ***16*** dieses Unternehmens sichern, sowie durch Zuwendungen für beschäftigungsfördernde Maßnahmen in diesem Unternehmen. Die Verteilung an die Arbeitnehmer hat so zu erfolgen, dass die Zuwendung nach Köpfen erfolgt und bei Arbeitnehmern, die nicht während des ganzen vorangegangenen Jahres beschäftigt waren, eine Aliquotierung stattfindet.
2. Der Zweck der Stiftung umfasst auch die Gewährleistung von Zuwendungen an Arbeiter und Angestellte der ***2***, um soziale Härtefälle zu mildern.
3. Zweck der Stiftung ist weiters, den Wirtschaftsraum ***16***, insbesondere durch Maßnahmen der Beschäftigungsförderung und die Ausbildung von Lehrlingen, Arbeitern und Angestellten, zu fördern.
4. (Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes [BFG]: idF vom 11.11.2005) Begünstigte der Stiftung sind Arbeiter, Angestellte und Lehrlinge der ***2*** und der ihr zum Zeitpunkt der Änderung der Stiftungserklärung verbundenen Unternehmen (...), sowie alle Einrichtungen, die zur Förderung und dem Ausbau der Betriebsstandorte der ***2***, insbesondere des Standortes ***16***, und der dort Beschäftigten geeignet sind. Durch einen vorangehenden Verlust eines Arbeitsplatzes sind die Begünstigten nicht ausgeschlossen.
4. (Anmerkung des BFG: idF vom 13.12.2012) Begünstigte der Stiftung sind alle Arbeiter, Angestellte und Lehrlinge der ***2*** die zum Stichtag 13.08.2012 in einem aufrechten Dienstverhältnis mit der ***2*** stehen. Die Begünstigten werden namentlich festgehalten. Eine nach dem 13.08.2012 erfolgte Beendigung des Dienstverhältnisses ist nicht hinderlich, das heißt der Anspruch auf Ausschüttungen bleibt auch bei jeglicher Form der Beendigung des Dienstverhältnisses bestehen. Beim Ableben von Begünstigten haben die Erben keinen Anspruch.
5. Über Zuwendungen an Begünstigte entscheidet der Vorstand der Privatstiftung. Es besteht kein Rechtsanspruch von Begünstigten auf Zuwendungen aus der Stiftung. Bei Zuwendungen an Arbeitnehmer der ***2*** und der ihr zum Zeitpunkt der Änderung der Stiftungserklärung verbundenen Unternehmen (...) ist der Grundsatz der Gleichbehandlung zu wahren. Eine darüber hinausgehende Beschränkung des Ermessens des Vorstandes innerhalb der Regelungen der Stiftungsurkunde Zuwendungen durch Sach- oder Geldleistungen vorzunehmen, besteht nicht."

Zur Begründung der nunmehr angefochtenen **Bescheide vom 20. November 2017** hat das Finanzamt auf den Bericht und auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Im Bericht gemäß § 150 Bundesabgabenordnung (BAO) über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20. November 2017 heißt es dazu (nur), „Stiftungszahlung, Vorteil von dritter Seite aus einem bestehenden bzw. ehemaligen Dienstverhältnis“. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 13. November 2017 wurde unter Punkt „7. Stiftungsausschüttung“ (zusammengefasst) dargelegt, dass bzw. aus welchen Gründen im ggstdl. Fall keine Arbeitnehmerförderungsstiftung iSd § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988 vorliege und die Befreiungsbestimmung des § 26 Z 8 EStG 1988 nicht zum Tragen komme. Weiters heißt es darin, dass – da die Auswahl der Zuwendungsempfänger nur aufgrund des Dienstverhältnisses (zur Bf) erfolgt sei – ein klarer Zusammenhang zwischen dem Dienstverhältnis (zur Bf) und den Zuwendungen der Privatstiftung bestehe. § 78 Abs. 1 EStG 1988 zähle auch im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten geleistete Vergütungen zu den Lohnzahlungen, vorausgesetzt, dass der Arbeitgeber wisse oder wissen müsse, dass derartige Vergütungen geleistet würden. Da die Bf die Zuwendungen der Privatstiftung selbst an ihre Arbeitnehmer ausbezahlt und von diesen Vergütungen daher gewusst habe, sei sie dazu verpflichtet, auch von diesen Vergütungen von dritter Seite die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.

Ihre dagegen eingebrachte **Beschwerde vom 24. Jänner 2018** hat die Bf (zusammengefasst) wie folgt begründet: Eine von der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse (StGKK) durchgeführte GPLA-Prüfung sei zu dem Ergebnis gelangt, dass die Zahlungen von der Privatstiftung an die Mitarbeiter der Bf Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gemäß § 25 EStG 1988 darstellten. Bei der Bf habe nicht nur eine GPLA-Prüfung (für die Jahre 2011-2015) stattgefunden. Es habe auch eine Außenprüfung durch das Finanzamt bzw. eine Prüfung durch die GKK für die Vorjahre stattgefunden, wobei die Überweisungen als „Dienstleistungen für die Stiftung“ niemals beanstandet bzw. bemängelt worden seien.

Die Vorschreibung der Lohnsteuer im Haftungswege und die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages dazu seien aus folgenden Gründen zu Unrecht erfolgt:

Der Stiftungsvorstand habe beschlossen, ab 2002 anstatt von Zuwendungen an regionale Institutionen und Gesellschaften künftig verstärkt konkrete Weiterbildungsangebote regionaler Bildungsinstitute zu unterstützen (siehe dazu auch § 2 Punkt 1 der Stiftungsurkunde vom 13. Dezember 2012) und auch Angehörige und Familienmitglieder von verstorbenen Mitarbeitern mit einer einmaligen Zuwendung finanziell zu unterstützen. Die Förderung und Unterstützung von Begünstigten bzw. die Verteilung der Zuwendungen an dieselben sei - im Einklang mit dem in der Stiftungsurkunde dargelegten Willen des Stifters - von der jeweiligen Finanz- und Ertragslage sowie von den vom Stiftungsvorstand beschlossenen Grundsätzen abhängig. Daher könne es zu jährlich unterschiedlichen Gewichtungen von Zuwendungen an Begünstigte kommen. Er entscheide unabhängig, ob und in welcher Höhe Zuwendungen an die

Begünstigten, die nicht unbedingt in einem Dienstverhältnis zur Bf stehen müssten, erfolgen (siehe dazu auch § 2 Punkt 4 der Stiftungsurkunde vom 13. Dezember 2012 – „Über Zuwendungen an Begünstigte entscheidet der Vorstand der Privatstiftung. Es besteht kein Rechtsanspruch von Begünstigten auf Zuwendungen aus der Stiftung. ...“).

Die Privatstiftung sei eigennützig. Zweck der Privatstiftung sei einerseits die Förderung des Wirtschaftsraumes ***16*** und andererseits die Förderung von Dienstnehmern der ***2*** (der nunmehrigen Bf). Die Voraussetzungen für eine Arbeitnehmerförderungsstiftung (§ 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988) lägen nicht vor - Gegenteiliges sei im Prüfungsverfahren von der Bf auch niemals behauptet worden. Zuwendungen der Privatstiftung seien im Prüfungszeitraum wie folgt ausbezahlt worden:

- a) an begünstigte Mitarbeiter aber auch an Mitarbeiter von Tochtergesellschaften und ausländische Personen, wie Mitarbeiter in ***17***;
- b) an Regionalprojekte, zB "Thermenprojekt ***16***";
- c) an den Betriebsrat für Mitarbeiterausbildungs-/Weiterbildungsaktivitäten, zB EDV-Schulungspakete BFI ***16***, EDV-Seminare Volkshochschule;
- d) in sozialen Härtefällen, zB Unterstützung einer jungen Frau, die infolge eines Verkehrsunfalles körperlich schwer gehandicapt sei;
- e) bei Todesfällen an Witwer, Witwen, Kinder und Eltern, bei Ableben eines Lehrlings auf einer Berufschulheimreise und Übernahme der Kosten für Begräbnisfeier bzw. Graberrichtung und -pflege.

Zusammenfassend sei aus der Stiftungsurkunde und dem tatsächlichen Prozedere Folgendes zu entnehmen:

- a) Sachverhalte vom 1. Jänner 2011 bis 12. Dezember 2012: Begünstigte seien alle Arbeitnehmer, Angestellten und Lehrlinge der ***2*** (der nunmehrigen Bf) inkl. der verbundenen Unternehmen. Durch den Verlust eines Arbeitsplatzes seien die Begünstigten nicht ausgeschlossen.
- b) Sachverhalte seit dem 13. Dezember 2012: Begünstigte seien alle Arbeitnehmer, Angestellten und Lehrlinge der ***2*** (der nunmehrigen Bf), die zum Stichtag 13. August 2012 in einem aufrechten Dienstverhältnis zur ***2*** (der nunmehrigen Bf) gestanden hätten (Dieser Stichtagsbezug sei notwendig geworden, weil der ***19*** gesellschaftsrechtliche Änderungen beschlossen habe und der Begriff "Arbeitnehmer der ***2***" so nicht mehr anwendbar gewesen wäre). Erfolge ein Ausscheiden nach diesem Datum, sei dies nicht hinderlich für den Anspruch auf Zuwendungen.
- c) Somit kämen nicht nur "aktive" Mitarbeiter in den Status einer Begünstigtenstellung, sondern auch ehemalige Mitarbeiter (unabhängig davon, wie das Beschäftigungsverhältnis geendet habe). Dies gelte sowohl für Sachverhalte vor dem 13. Dezember 2012 als auch für solche danach.

Diese Unterscheidung des Begünstigtenstatus aufgrund unterschiedlicher Stiftungsurkunden finde sich weder in der Bescheidbegründung noch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Aus der oben angeführten Darstellung sei deutlich ersichtlich, dass für den Begünstigtenstatus eine "aktive" Arbeitnehmereigenschaft nicht notwendig sei. Es sei nur eine bestimmte Gruppe von Personen vom Zeitpunkt her eingeschränkt worden. Es könnten daher sowohl "aktive" Arbeitnehmer als auch ehemalige Arbeitnehmer Begünstigtenstatus besitzen. Aber auch dritte Personen (keine "aktiven" oder "ehemaligen" Mitarbeiter der ***2*** [der nunmehrigen Bf]) hätten Leistungen aus der Stiftung als Begünstigte bekommen (siehe obige Darstellung Punkt d und e).

Das Finanzamt (bzw. der Prüfer der StGKK) habe nur jene Dienstnehmer in die Nachversteuerung einbezogen, die (im Zeitpunkt der Auszahlung) ein aktives Dienstverhältnis aufgewiesen und die Zuwendung über die Bf ausbezahlt bekommen hätten. Die Bf habe diese Dienstleistung der Auszahlung der Zuwendung der Privatstiftung in Rechnung gestellt. Nicht einbezogen worden seien Begünstigte, bei denen die obigen Voraussetzungen nicht zugetroffen seien, wie beispielsweise Pensionisten, ehemalige Dienstnehmer, Dienstnehmer in Karenz, Mutterschutz, Zivildienst, Bundesheer oder Langzeitkrankenstand. Diese Personen hätten die Zuwendungen direkt von der Privatstiftung erhalten. Dieser sei die Form des Ausscheidens (DN-Kündigung, DG-Kündigung, einvernehmliche Auflösung oder Entlassung) nicht bekannt gewesen und aufgrund der Stiftungsurkunde auch irrelevant. Beispielsweise seien ca. 12% (2014 - rd. 40 Personen) bzw. 15% (2015) der Zuwendungssumme direkt durch die Privatstiftung ausbezahlt worden. Die Kapitalertragsteuer sei direkt von der Privatstiftung gemeldet und auch überwiesen worden.

Zwischen der Bf (vormals: ***1***, vormals: ***2***) und der Privatstiftung bestünden keine rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen, auch nicht in Form von gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen. Die Bf habe sich entgegenkommenderweise gegen Kostenersatz dazu bereit erklärt, die Auszahlung an die Begünstigten vorzunehmen, da sämtliche Daten eines Teils der Begünstigten - nämlich jener, die bei der Bf beschäftigt seien - für die Überweisungen vorhanden gewesen seien. Die Überweisung von Leistungen an "andere" Begünstigte (ehemalige Mitarbeiter, andere Personen, etc.) sei direkt über die Privatstiftung erfolgt. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. September 2017 sei Folgendes festgehalten worden: *"Im konkreten Fall gibt es unzweifelhaft einen klaren Zusammenhang zwischen dem Dienstverhältnis zur ***1*** (vormals ***2***) und den Zuwendungen aus der ***3***, nachdem schon die Auswahl der Zuwendungsempfänger nur aufgrund des Dienstverhältnisses erfolgt."* Diese Aussage sei sowohl rechtlich als auch hinsichtlich des Sachverhaltes unrichtig. Begünstigte der Privatstiftung seien gewesen und seien nicht nur aktive Dienstnehmer, sondern auch hinterbliebene Familienangehörige bei Todesfällen, der Betriebsratsfonds (für Schulungsmaßnahmen) und regionale Institutionen. Auch "ehemalige" Dienstnehmer hätten Zuwendungen erhalten. Zwischen dem Vorstand der Privatstiftung und den jeweiligen Geschäftsführern der Bf habe es keine Kontakte gegeben. Die Entscheidung, ob eine Zuwendung erfolgt sei oder nicht, sei einzig und allein aufgrund der wirtschaftlichen Situation der Stiftung vom Stiftungsvorstand getroffen worden. Details zur Zuwendungshöhe und zum Begünstigtenkreis (die Begünstigten seien niemals gefragt worden, ob sie die Stellung

als Begünstigte einnehmen wollten) seien niemals an die Geschäftsführer der Bf weitergegeben worden. Der Kontakt habe ausschließlich die Abrechnung und Überweisung der Zuwendungen betroffen. Der Kontakt sei direkt zwischen den Personalmitarbeitern (mit Zustimmung der HR-Leitung) und einer vom Stiftungsvorstand beauftragten Sachbearbeiterin erfolgt (Letztere habe eine Namensliste mit Überweisungsbeträgen zur Verfügung gestellt, die Personalmitarbeiter ihrerseits hätten wiederum Feedback über nicht mehr aktive Dienstnehmer gegeben). Beispielsweise finde sich auch ein ehemaliger Geschäftsführer auf der aktuellen Begünstigtenliste. Dieser habe mit dem Konzernvorstand gebrochen - einer fristlosen Entlassung sei im Generalvergleich zwar eine einvernehmliche Lösung gefolgt, aber die Geschäftsführung würde gewiss nicht für eine Zuwendung an diese Person eintreten. Die Geschäftsführung habe aber - wie festgehalten - keine Kenntnis über die Begünstigten. Die Begünstigten hätten keinerlei Tätigkeit für die Privatstiftung ausgeübt, weder direkt, noch indirekt (zB Leistungen an die Bf, die dann weiterverrechnet worden wären), noch seien sie verpflichtet gewesen, irgendwelche Tätigkeiten auszuüben. Der Niederschrift über die Schlussbesprechung fehle betreffend der oben angeführte Aussage *"unzweifelhafter klarer Zusammenhang"* die Begründung.

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung sei Folgendes ausgeführt worden: *"Nach § 78 Abs. 1 EStG gelten als Lohnzahlungen auch im Rahmen von Dienstverhältnissen von einem Dritten geleistete Vergütungen, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen musste, dass derartige Vergütungen geleistet werden. Da der Arbeitgeber (***1***, ***12***) die Zuwendungen der ***3*** selbst an seine Arbeitnehmer ausbezahlt hat und somit von den Vergütungen 'wusste', hat er gemäß § 78 Abs. 1 EStG auch für die Vergütungen von dritter Seite die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen."* Dazu sei Folgendes anzumerken:

Bis 31. Dezember 2014 habe betreffend § 78 Abs. 1 EStG 1988 folgende Rechtslage gegolten: *„Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlungen gelten auch Vorschuss-, oder Abschlagszahlungen, sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn sowie Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung.“*

Seit 1. Jänner 2015 gelte betreffend § 78 Abs. 1 EStG 1988 folgende Rechtslage: *„Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlungen gelten auch Vorschuss-, oder Abschlagszahlungen, sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn, Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung sowie im Rahmen eines Dienstverhältnisses von einem Dritten geleistete Vergütungen, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen geleistet werden.“*

Wie der Niederschrift zur Schlussbesprechung zu entnehmen sei, sei die erst ab 1. Jänner 2015 geltende Rechtslage für den gesamten Prüfungszeitraum (2011-2015) angewendet worden. In der bis 31. Dezember 2014 geltenden Rechtslage finde sich weder eine Regelung betreffend "von einem Dritten geleistete Vergütungen", noch die Regelung betreffend "weiß oder wissen musste" den Arbeitgeber betreffend. Aus welchen Gründen das Finanzamt für den gesamten

Prüfungszeitraum die neue Rechtslage angewendet habe, sei weder den Bescheiden noch der Niederschrift zur Schlussbesprechung zu entnehmen. Ein rückwirkendes Inkrafttreten sei gesetzlich nicht vorgesehen und auch nach den LStRL (Rz 1194a) sei die Neuregelung erst ab dem Kalenderjahr 2015 anzuwenden.

Zur Rechtslage 2011-2014: Bis zum Jahre 2014 habe es im EStG 1988 keine explizite Bestimmung betreffend "Entgelt von dritter Seite" gegeben. Aufgrund der Judikatur (VwGH vom 28. Mai 1998, Zl. 96/15/0215, betreffend Provisionszahlungen) sei die Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer von diesen Bezügen nur dann erfolgt, wenn sich die Leistung des Dritten als Verkürzung des Zahlungsweges dargestellt habe, wenn also die Zahlung des Dritten eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer getilgt habe. Von einer Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer sei auszugehen, wenn

- die Tätigkeit im Auftrag oder im unmittelbaren Interesse (zB Angebotspalette des Arbeitgebers) des Arbeitgebers erfolge,
- die Tätigkeit (teilweise) in der Dienstzeit und im Zusammenhang mit der Haupttätigkeit ausgeübt werde,
- der Arbeitgeber auf Grund der Tätigkeit seines Arbeitnehmers für das andere Unternehmen Zahlungen von diesem anderen Unternehmen erhalte (zB Anteil an der Provision oder Ersatz der vom Arbeitnehmer verursachten Aufwendungen) und
- dem Arbeitgeber die Höhe der Zahlungen des anderen Unternehmens an den Arbeitnehmer bekannt sei.

Die Auszahlung der Zuwendungen an Begünstigte sei weder im Auftrag des Arbeitgebers noch im unmittelbaren Interesse des Arbeitgebers gewesen. Es sei auch keine Tätigkeit für die Privatstiftung erfolgt - weder innerhalb noch außerhalb der Dienstzeit -, es habe auch kein Zusammenhang mit der Haupttätigkeit bestanden. Bei den Zuwendungen von der Privatstiftung hätten daher bis zum 31. Dezember 2014 keine "Entgelte von dritter Seite" vorgelegen.

Zur Rechtslage ab 2015: Betreffend Zahlungen von dritter Seite enthalte § 78 Abs. 1 EStG 1988 zwei wesentliche Punkte: die Zahlung müsse im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgen und der Arbeitgeber müsse von den Vergütungen wissen. Die üblichen "Entgelte von dritter Seite" stellten beispielsweise Trinkgelder, Provisionen an Bankmitarbeiter (beispielsweise) für den Verkauf von Bausparkassenverträgen dar. Voraussetzung sei aber, dass die Tätigkeit (teilweise) in der Dienstzeit und im Zusammenhang mit der Haupttätigkeit ausgeübt werde (nämlich: "im Rahmen des Dienstverhältnisses"). Diese Begründung finde sich auch in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum 2. Abgabenänderungsgesetz (Punkt 14 lit. a): *"Wenn allerdings der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass seinem Arbeitnehmer für eine Tätigkeit, die im Rahmen des Dienstverhältnisses (und demnach mit seinem Einverständnis) durchgeführt wird, von Seiten eines Dritten Vergütungen gewährt werden, erscheint es ausreichend gerechtfertigt, die Einbeziehung dieser Zahlungen in die Lohnverrechnung vorzusehen. Für den davon betroffenen Arbeitnehmer hat dies den Vorteil,*

dass eine gesonderte Erklärung dieser Bezüge im Rahmen einer Arbeitnehmerveranlagung nicht mehr erforderlich ist." Wie bereits ausgeführt worden sei, seien die Begünstigten in keiner - wie auch immer gearteten - Weise im Rahmen eines Dienstverhältnisses für die Privatstiftung tätig gewesen (sie seien für die Privatstiftung überhaupt nicht tätig gewesen). Nur der Status als "Begünstigter" in der Privatstiftung könne wohl nicht als Tätigkeit angesehen werden. Wie ebenfalls bereits ausgeführt worden sei, gäbe es zwischen der Bf und der Privatstiftung keine Verbindung. Der einzige Konnex bestünde darin, dass die Begünstigten zu einem bestimmten Zeitpunkt bei der Bf als Arbeitnehmer tätig gewesen sein müssten (stichtagsbezogen). Auch müssten geldwerte Vorteile ihre Wurzeln im Dienstverhältnis haben oder zumindest in einem engen räumlichen, zeitlichen und arbeitsspezifischen Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen (VwGH vom 29. April 2010, Zl. 2007/15/0293). Dies sei hier aber nicht der Fall. Auch in der Niederschrift zur Schlussbesprechung fänden sich keine Hinweise darauf, aus welchem Grund der Prüfer der StGKK (das Finanzamt) davon ausgehe, dass es sich um eine Tätigkeit handle, die im Rahmen eines Dienstverhältnisses durchgeführt worden sei. Darüber hinaus habe - wie oben ausgeführt - eine Reihe von Begünstigten bei Bezug der Zuwendung nicht mehr in einem Dienstverhältnis zur Bf gestanden.

Zusammenfassend sei Folgendes anzumerken:

- 1) Das Finanzamt habe für den gesamten Prüfungszeitraum (2011-2015) die Rechtslage angewendet, die erst ab dem Kalenderjahr 2015 anzuwenden sei.
- 2) Sowohl nach der Rechtslage bis 31. Dezember 2014 als auch nach jener ab dem 1. Jänner 2015 liege ein Entgelt von dritter Seite nur dann vor, wenn es sich um eine Tätigkeit handle, die im Rahmen der Dienstzeit erfolgt oder im Zusammenhang mit der Haupttätigkeit gestanden sei. Beides liege hier aber nicht vor.
- 3) Die Rechtslage bis 31. Dezember 2014 betreffend "Entgelt von dritter Seite" sei weniger restriktiv, da hier auch eine Tätigkeit im Auftrag oder im unmittelbaren Interesse des Arbeitgebers (zB Angebotspalette des Arbeitgebers) notwendig sei.
- 4) Die Stellung als Arbeitnehmer bei der Bf habe nicht automatisch zur Stellung als Begünstigter geführt. Arbeitnehmer, die nach dem 13. August 2012 eingetreten seien, seien keine Begünstigten der Privatstiftung. Seien diese vor dem 13. August 2012 als Arbeitnehmer eingetreten und beispielsweise im Jahre 2014 ausgeschieden, so hätten sie trotzdem auch im Jahre 2015 eine Zuwendung bekommen.

Nach Auffassung der Bf liege daher weder betreffend Rechtslage bis Ende 2014, noch bei jener ab 2015 ein Entgelt von dritter Seite vor, da die Zahlung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt sei und der Bezug von Zuwendungen der Privatstiftung nicht mit einem aktiven Dienstnehmerstatus bei Inanspruchnahme der Zuwendung verbunden gewesen sei. Die Voraussetzungen des § 78 Abs. 1 EStG 1988 würden daher weder in der Fassung bis zum 31. Dezember 2014, noch in der Fassung ab dem 1. Jänner 2015 vorliegen. Da die Zuwendungen der Privatstiftung weder ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 noch ein Entgelt von dritter Seite im Sinne des § 78 Abs. 1 EStG 1988 betreffen würden, bestehe daher auch keine Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen (§ 41 FLAG 1967)

bzw. des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs. 7 WKG 1998).

Zusammenfassung: Nach Auffassung der Bf bestehe für die Zuwendungen an Begünstigte der Privatstiftung, die über die Bf abgerechnet würden, aus folgenden Gründen weder eine Lohnsteuerpflicht, noch eine Lohnnebenkostenpflicht (DB, DZ):

- Zwischen den Begünstigten der Privatstiftung und der Bf bestehe keine Verbindung. Die Begünstigten hätten in ihrer Stellung als Begünstigte keinerlei Verpflichtung, irgendeine Tätigkeit - weder für die Privatstiftung, noch für die Bf - auszuüben. Die Begünstigten seien nie explizit über deren Aufnahme in den Begünstigtenkreis informiert worden (weder bei der Stiftungserrichtung, noch bei den späteren Änderungen der Stiftungsurkunde).
- Die Auszahlung einer Zuwendung von der Privatstiftung sei nicht mit einem "aktiven" Dienstverhältnis bei der Bf verbunden. Auch "ehemalige" Dienstnehmer bzw. fremde Personen hätten Zuwendungen erhalten. Die Privatstiftung habe keine Info betreffend "Status" der Person bei der Bf gehabt.
- Zwischen der Bf und der Privatstiftung gäbe es keinerlei rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen. Die Auszahlung der Zuwendungen über die Personalabteilung der Bf gegen Entgelt sei ausschließlich im Sinne der einfacheren Administration erfolgt (Verwendung gespeicherter Kontonummern für den automatischen Zahlungsverkehr).
- Die Stiftungszuwendungen seien kein "Entgelt von dritter Seite" im Sinne des § 78 Abs. 1 EStG 1988, weder nach der Rechtslage bis 31. Dezember 2014, noch aufgrund jener ab 2015.
- Der Prüfer habe für den gesamten Prüfungszeitraum die Rechtslage angewendet, die erst ab 2015 anzuwenden sei. Für die Jahre 2011 bis 2014 sei daher eine "falsche" Rechtslage angewendet worden.

Es werde daher die vollinhaltliche Stattgabe der Beschwerde beantragt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 31. Oktober 2018** hat das Finanzamt die Beschwerde abgewiesen und diese Entscheidung wie folgt begründet: Im gegenständlichen Fall sei strittig, ob die von der Privatstiftung an die Dienstnehmer der Bf ausbezahlten Beträge Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988 oder Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG 1988 darstellten. Seitens der Bf, die die Zahlungen an die aktiven Dienstnehmer für die Privatstiftung getätigt habe, werde bestritten, dass es sich bei den Zuwendungen um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988 handle, vielmehr - so werde in der Beschwerde argumentiert - lägen Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG 1988 vor. Aus diesem Grunde sei von der Privatstiftung auch die Kapitalertragssteuer einbehalten und an das zuständige Finanzamt abgeführt worden. Im Gegensatz zur Bf gehe das Finanzamt jedoch weiterhin davon aus, dass die über die Bf ausbezahlten Zuwendungen der Privatstiftung bei den Arbeitnehmern der Bf Arbeitslohn (und damit: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) darstellten.

Im gegenständlichen Fall sei die ***5*** Stifterin gewesen. Die ***5*** sei laut vorliegender Stiftungsurkunde Alleingesellschafterin der ***2*** gewesen und habe 15,2% des in ihrem Eigentum stehenden Gesellschaftskapitals an der ***2*** gestiftet (vgl. §§ 1,3 der

Stiftungsurkunde). Lt. vorliegender geänderter Stiftungsurkunde vom 11. November 2005 (die ursprüngliche Stiftungserklärung stamme aus dem Jahre 1999) habe die Stifterin ihre Anteile an der ***2*** an die ***7*** veräußert (der Gesellschafterwechsel sei am 6. Dezember 2005 in das Firmenbuch eingetragen worden). Dem Firmenbuchauszug sei weiters zu entnehmen, dass die ***5*** als Gesellschafterin der ***2*** bereits mit Eintragung vom 7. Februar 2002 gelöscht worden sei. Die Funktion als Gesellschafterin an der Bf sei von der ***7*** übernommen worden. Somit sei die ***7*** spätestens seit Ende 2005 Alleingesellschafterin der vormaligen ***2*** (und nunmehrigen Bf).

Hinsichtlich der in der Beschwerde aufgeworfenen Frage, warum sich der Prüfer im Bericht bzw. in der Niederschrift mit dem Umstand, ob eine Arbeitnehmerstiftung vorliege, ausführlich beschäftigt habe, sei festzustellen, dass dies ein wesentlicher Punkt bei der Feststellung des Sachverhaltes bezüglich des Vorliegens einer Steuerpflicht sei. Mit der Bf bestehe Einvernehmen dahingehend, dass es sich bei der im gegenständlichen Fall vorliegenden Privatstiftung nicht um eine Arbeitnehmerförderungsstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988 idF vor dem BGBl I 105/2017 handle.

Dem in der Beschwerde vorgebrachten Argument, dass zwischen der (nunmehrigen) Bf (und vormaligen ***1***, vormals ***2***) und der Privatstiftung keine Verbindung bestehe, könne nicht gefolgt werden. Dies deshalb, weil die Auszahlung der Zuwendungen der Privatstiftung im Prüfungszeitraum wohl in verschiedenen Bereichen, aber in erster Linie an die Bediensteten (auch: an die ehemaligen Bediensteten und an Bedienstete in sozialen Härtefällen) und an den Betriebsrat der Bf erfolgt sei. Manifestiert werde dieser Sachverhalt noch durch den Umfang des Personenkreises, der die Zuwendungen direkt von der Stiftung erhalten habe. Es habe sich dabei um Pensionisten, ehemalige Dienstnehmer, Dienstnehmer in Karenz, Mutterschutz, Zivildienst, Präsenzdienst oder Langzeitkrankenstand gehandelt. 2014 seien ca. 12% (rund 40 Personen) bzw. 15% (2015) der Zuwendungssumme direkt durch die Stiftung ausbezahlt worden.

Es sei richtig, dass - wie in der Beschwerde ausgeführt worden sei - sich die Rechtslage dahingehend geändert habe, dass mit 1. Jänner 2015 die Zuwendungen von dritter Seite als Lohnzahlungen in den § 78 Abs. 1 EStG 1988 aufgenommen worden seien. Deshalb seien die von der Privatstiftung über die Bf geleisteten Zuwendungen auf jeden Fall als Arbeitslohn von dritter Seite lohnsteuerpflichtig. Für die Jahre 2011 bis 2014 liege aufgrund der Auszahlung der Zuwendungen im Wege des Arbeitgebers (der Bf) Arbeitslohn von dritter Seite vor, weil der Arbeitgeber (die Bf) gewusst habe bzw. wissen habe müssen, welche Beträge jeder einzelne Arbeitnehmer erhalten habe und weil die Arbeitnehmer deshalb in den Kreis der Begünstigten aufgenommen worden seien, weil sie bis zu einem bestimmten Zeitpunkt, nämlich vor dem 14. August 2012, in das Unternehmen eingetreten seien.

Bezüglich des Umstandes, dass von den Zuwendungen der Stiftung die Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden sei, obwohl die Auszahlung durch den Arbeitgeber (die Bf) im Wege der Lohnverrechnung erfolgt sei, sei festzustellen, dass die Zuwendungen keine Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 27 EStG 1988 darstellten, sondern vielmehr solche aus

nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG 1988. Dies deshalb, weil die Einkünfte nach § 27 EStG 1988 gegenüber den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988 subsidiär seien. Wie bereits ausgeführt worden sei, gäbe es im konkreten Fall unzweifelhaft einen klaren Zusammenhang zwischen dem Dienstverhältnis zur Bf (der vormaligen *****1*****, vormals *****2*****) und der Zuwendung aus der Privatstiftung. Es sei ja die Auswahl der Zuwendungsempfänger in erster Linie aufgrund des Dienstverhältnisses zur Bf (der vormaligen *****1*****, vormals *****2*****) erfolgt. Nach Auffassung des Finanzamtes liege daher im gegenständlichen Fall sowohl in den Jahren 2011-2014 als auch im Jahre 2015 eine lohnsteuerpflichtige Zuwendung von dritter Seite vor. Da es sich bei den Zuwendungen von der Privatstiftung um einen Vorteil von dritter Seite und somit um einen Arbeitslohn gehandelt habe, seien (auch) die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zu Recht erfolgt.

In ihrem **Vorlageantrag vom 23. November 2018** hat die Bf auf ihre Beschwerde verwiesen und die wesentlichen Punkte - wie bereits am Schluss ihrer Beschwerde unter "Zusammenfassung" dargestellt (siehe oben) - wieder gegeben.

In der am **16. August 2023** durchgeführten **mündlichen Verhandlung** hat die Bf im Wesentlichen auf ihr Beschwerdevorbringen verwiesen und dieses (zusammengefasst) noch wie folgt ergänzt: Für den gesamten Prüfungszeitraum sei zu Unrecht die ab 2015 geltende Rechtslage (§ 78 Abs. 1 EStG 1988) angewendet worden.

Hinsichtlich des Kalenderjahres 2015 stelle sich die Frage des Zusammenhanges zwischen dem Dienstverhältnis (zur Bf) und den Stiftungszuwendungen. Eine Rechtsprechung zu § 78 Abs. 1 EStG 1988 idF des 2. AbgÄG 2014, BGBl I 2014/105, gäbe es (erkennbar) noch nicht. Es bleibe daher abzuwarten, wie der Verwaltungsgerichtshof diese Neuregelung interpretieren werde, sprich: ob er seine bisherige Rechtsprechung zu § 78 Abs. 1 EStG 1988 (idF vor dem 2. AbgÄG 2014, BGBl I 2014/105) beibehalten werde. Nach dieser (bisherigen) Rechtsprechung erstrecke sich die Haftung des Arbeitgebers nur auf jene Fälle, in denen sich die Leistung des Dritten als „Verkürzung des Zahlungsverweges“ darstelle, was hier nicht der Fall sei (siehe Beschwerdeausführungen bzw. die dort angeführte Rechtsprechung).

Das Finanzamt hat ausgeführt, dass man sich hinsichtlich der Kalenderjahre bis einschließlich 2014 der Argumentation der Bf schwer entziehen könne. Was allerdings das Kalenderjahr 2015 betreffe, so gehe aus den Gesetzesmaterialien hervor, dass mit der Neuregelung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 eine Gleichstellung mit der Sozialversicherung erreicht werden soll. Und im ggstdl. Fall habe der Verwaltungsgerichtshof die Sozialversicherungspflicht (hinsichtlich der Stiftungszuwendungen) bereits bejaht (VwGH vom 29. August 2022, Ra 2020/08/0192). Hinsichtlich des Kalenderjahres 2015 bleibe der Antrag auf Abweisung der Beschwerde daher aufrecht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1. lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Als Bezüge/Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis im Sinn dieser Bestimmung kommt alles in Betracht, was im Rahmen des Dienstverhältnisses einem Arbeitnehmer zufließt. Voraussetzung für die Einordnung von Einkünften unter § 25 Abs. 1 Z 1. lit. a EStG 1988 ist, dass der Bezug oder Vorteil ohne Rücksicht auf die äußere Form, in die er gekleidet ist, dem Empfänger deshalb zugute kommt, weil er in einem Dienstverhältnis steht (VwGH vom 16. März 1989, Zl. 89/14/0056). Entscheidend ist somit, ob der Vorteil seine Wurzel im Dienstverhältnis hat (VwGH vom 19. Dezember 2013, Zl. 2011/15/0158). Dabei ist es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes belanglos, ob Bezüge/Vorteile auch nahen Angehörigen des Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehenden Steuerpflichtigen gewährt werden, wenn der Grund der Zuwendung dieser Bezüge/Vorteile (unstrittig) ausschließlich im bestehenden Dienstverhältnis des Steuerpflichtigen liegt (VwGH vom 18. Dezember 2014, Zl. 2012/15/0003; vom 29. April 2003, Zl. 99/14/0240; vom 19. September 1995, Zl. 91/14/0240).

Vorrangiger Zweck der Privatstiftung war bzw. ist die Förderung und Unterstützung von Arbeitnehmern der Bf (der vormaligen ***1***, vormals: ***2***), ua. auch, um soziale Härtefälle abzumildern (§ 2 Z 1. und 2. der Stiftungsurkunde vom 11. November 2005 und vom 13. Dezember 2012).

Begünstigte der Privatstiftung waren daher alle Arbeiter, Angestellten und Lehrlinge der Bf (der vormaligen ***1***, vormals: ***2***) (§ 2 Z 4. der Stiftungsurkunde vom 11. November 2005) und sind (seit dem 13. Dezember 2012) alle Arbeiter, Angestellten und Lehrlinge der Bf (der vormaligen ***1***, vormals: ***2***), die zum Stichtag 13. August 2012 in einem aufrechten Dienstverhältnis zur Bf (der vormaligen ***1***, vormals: ***2***) standen (§ 2 Z 4. der Stiftungsurkunde vom 13. Dezember 2012). In den Genuss von Zuwendungen der Privatstiftung kamen daher sowohl in einem aufrechten Dienstverhältnis zur Bf (der vormaligen ***1***, vormals: ***2***) stehende Dienstnehmer, als auch ehemalige Dienstnehmer. Wenn die Bf vorbringt, dass auch Dritte – keine aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer – Zuwendungen von der Privatstiftung erhalten hätten, so ist darauf hinzuweisen, dass eine Begünstigung dieses Personenkreises in der Stiftungsurkunde nicht vorgesehen ist.

Die Dienstnehmer der Bf haben daher (nur) deshalb Zuwendungen von der Privatstiftung erhalten, weil sie in einem aufrechten/früheren Dienstverhältnis zur Bf (der vormaligen ***1***, vormals: ***2***) standen. Die Zuwendungen der Privatstiftung haben ihre Wurzel daher unstrittig im aufrechten/früheren Dienstverhältnis zur Bf (der vormaligen ***1***, vormals: ***2***). Nach ho. Auffassung besteht daher kein Zweifel daran, dass es sich bei den Zuwendungen der Privatstiftung an die Dienstnehmer der Bf (der vormaligen ***1***,

vormalis: ***2***) um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs. 1 Z 1. lit. a EStG 1988 handelt (in diesem Sinn auch: das zur vergleichbaren Bestimmung des § 49 Abs. 1 ASVG [an die Bf] ergangene und ebenfalls den dargestellten Sachverhalt betreffende Erkenntnis des VwGH vom 29. August 2022, Ra 2020/08/0192). Da – wie bereits ausgeführt wurde – der Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z 1. lit. a EStG 1988 sowohl Bezüge/Vorteile aus einem bestehenden als auch aus einem früheren Dienstverhältnis erfasst, ist es nicht von Relevanz, ob es sich bei den Zuwendungsempfängern um aktive oder um frühere Dienstnehmer der Bf (der vormaligen ***1***, vormalis: ***2***) gehandelt hat. Auch nahen Angehörigen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehenden Steuerpflichtigen gewährte Bezüge/Vorteile sind der oa. Rechtsprechung zufolge von diesem Tatbestand erfasst.

Dass es sich bei den Zuwendungen der Privatstiftung an die Dienstnehmer der Bf (der vormaligen ***1***, vormalis: ***2***) um Arbeitslohn iSd § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 handelt, führt jedoch noch nicht zwangsläufig dazu, dass die Bf zur Einbehaltung der Lohnsteuer (und zur Lohnsteuerhaftung) verpflichtet ist. Ob das der Fall ist, ist vor dem Hintergrund des § 78 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 82 EStG 1988 zu beurteilen.

§ 78 Abs. 1 idF vor dem 2. AbgÄG 2014, BGBl I 2014/105 (in der Folge nur: alte Rechtslage), lautet (bis zum 29.12.2014) wie folgt: "Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlungen gelten auch Vorschuß- oder Abschlagszahlungen, sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn sowie Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversicherung."

Was die durch § 82 EStG 1988 normierte Haftung des Arbeitgebers im Hinblick auf die Bestimmung des § 78 Abs. 1 leg. cit. betrifft, so erstreckt sich diese nach der ständigen (zu § 78 Abs. 1 EStG 1988, alte Rechtslage, ergangenen) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht auf jene Lohnzahlungen, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern ohne eine solche Veranlassung von dritter Seite geleistet werden. Daran ändert es nichts, wenn der Arbeitgeber und der Dritte kapitalmäßig verflochten sind oder wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten Kenntnis erlangt und sie befürwortet. Die Haftung des Arbeitgebers kann dann gegeben sein, wenn sich die Leistung des Dritten als „Verkürzung des Zahlungsweges“ darstellt, wenn also die Zahlung des Dritten eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilgt (VwGH vom 24. Juli 2007, Zl. 2007/14/0028, mw Judikaturhinweisen; vom 28. Mai 1998, Zl. 96/15/0215).

Arbeitslohn von dritter Seite unterliegt nicht dem Lohnsteuerabzug, sondern ist im Wege der Veranlagung zu erfassen. Auch zum Dienstgeberbeitrag (§ 41 FLAG 1967) und zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 WKG 1998) vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass der Arbeitgeber diese Abgaben nicht von den Zahlungen Dritter zu leisten hat (VwGH vom 28. Mai 1998, Zl. 96/15/0215).

Die Verpflichtung der Bf zur Einbehaltung der Lohnsteuer bzw. die sich darauf beziehende Haftung der Bf hat das Finanzamt (nur) damit begründet, dass die Auswahl der Zuwendungsempfänger nur aufgrund des Dienstverhältnisses erfolgt sei und dass die Bf von diesen Zuwendungen Kenntnis gehabt habe. Dass nur Personen, die zur Bf (der vormaligen ***1***, vormals: ***2***) in einem aufrechten/früheren Dienstverhältnis standen von der Privatstiftung als Zuwendungsempfänger ausgewählt wurden, hat – wie bereits dargelegt wurde – (lediglich) zur Folge, dass es sich bei diesen Zuwendungen um Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 1. lit. a EStG 1988 handelt, begründet jedoch (noch) keine Verpflichtung des Arbeitgebers (der Bf) nach § 78 Abs. 1 EStG 1988, alte Rechtslage, iVm § 82 EStG 1988. Und die Kenntnis von diesen Zuwendungen war in den (hier ggstdln.) Jahren 2011, 2013 und 2014 (noch) kein Tatbestandsmerkmal des § 78 Abs. 1 EStG 1988. Die Begründung des Finanzamtes vermag daher eine Verpflichtung der Bf nach § 78 Abs. 1 EStG 1988, alte Rechtslage, iVm § 82 EStG 1988, nicht zu tragen.

Im ggstdl. Fall hat der Stiftungsvorstand der Privatstiftung eigenständig – ohne Mitwirkung/Beteiligung der Bf (der vormaligen ***1***, vormals: ***2***) - darüber entschieden, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang Dienstnehmer der Bf (der vormaligen ***1***, vormals: ***2***) Zuwendungen erhalten. Die Bf (die vormalige ***1***, vormals: ***2***) hat die Privatstiftung also nicht dazu veranlasst, Zuwendungen an Dienstnehmer der Bf (der vormaligen ***1***, vormals: ***2***) zu leisten und die Privatstiftung hat mit ihren Zuwendungen auch keine Schuld der Bf (der vormaligen ***1***, vormals: ***2***) gegenüber ihren Arbeitnehmern getilgt, sodass hier auch nicht von einer "Verkürzung des Zahlungsweges" gesprochen werden kann.

Vor dem Hintergrund des § 78 Abs. 1 EStG 1988, alte Rechtslage, und der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes scheidet daher eine Verpflichtung der Bf zur Einbehaltung der Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2011, 2013 und 2014 aus. Gleiches gilt für Lohnsteuerhaftung nach § 82 EStG 1988 und für die Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen samt Zuschlag.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt stattzugeben.

Hinsichtlich der daraus resultierenden Neuberechnung der Abgabenbeträge und hinsichtlich der Begründung für die spruchgegenständlichen (ersatzlosen) Bescheidaufhebungen wird auf die der Ladung zur mündlichen Verhandlung angeschlossene Beilage verwiesen.

Mit Ablauf des Kalenderjahres 2014 hat sich die Rechtslage jedoch geändert. § 78 Abs. 1 idF des 2. AbgÄG 2014, BGBl I 2014/105 (in der Folge nur: neue Rechtslage), lautet (ab 30.12.2014) wie folgt (*Hervorhebung durch das BFG*): "Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlungen gelten auch Vorschuß- oder Abschlagszahlungen, sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn sowie Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversicherung **sowie im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten geleistete Vergütungen, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen geleistet werden**".

In den Gesetzesmaterialien, EB zur Regierungsvorlage (RV 360 BlgNR XXV.GP 11), wird dazu ua. Folgendes ausgeführt (aus: Kodex Steuergesetze, 57. Auflage, Seite 1603): "Die Ergänzung soll grundsätzlich einen Gleichklang mit der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung von im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährten Arbeitslöhnen herstellen (§ 49 Abs. 1 ASVG; ...). ... Die Anpassung dient vor allem einem verwaltungsökonomischen Zweck: Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (Erk. vom 24.10.2012, 2008/13/0106) ist es auf Basis der geltenden Rechtslage zur Einbeziehung der Vergütung in die Lohnverrechnung erforderlich, dass die Zahlung des Dritten ihren Ursprung im Arbeitsverhältnis hat, wirtschaftlich demnach dem Arbeitgeber zurechenbar ist und sich lediglich als 'Verkürzung des Zahlungsweges' darstellt. Dies lässt sich aber ohne konkrete Ermittlungen im Einzelfall, ob der Arbeitgeber gegenüber einem Dritten zur Erbringung von Leistungen verpflichtet war und dieser Verpflichtung durch seine Dienstnehmer nachgekommen ist, nicht feststellen. Wenn allerdings der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass seinem Arbeitnehmer für eine Tätigkeit, die im Rahmen des Dienstverhältnisses (und demnach mit seinem Einverständnis) durchgeführt wird, von Seiten eines Dritten Vergütungen gewährt werden, erscheint es ausreichend gerechtfertigt, die Einbeziehung dieser Zahlungen in die Lohnverrechnung vorzusehen. Für den davon betroffenen Arbeitnehmer hat dies den Vorteil, dass eine gesonderte Erklärung dieser Bezüge im Rahmen einer Arbeitnehmerveranlagung nicht mehr erforderlich ist. ..."

Der Begriff „Lohnzahlung“ iSd § 78 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 ist als Zufluss (§ 19 EStG 1988) von Arbeitslohn (§ 25 EStG 1988) zu verstehen (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 3 zu § 78). Der Begriff Arbeitslohn (§ 25 EStG 1988) umfasst – wie bereits ausgeführt wurde – sämtliche Bezüge/Vorteile, die dem Empfänger deshalb zugute kommen, weil er in einem Dienstverhältnis steht. Entscheidend ist somit, dass die Bezüge/Vorteile ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben, was – wie ebenfalls bereits ausgeführt wurde – hinsichtlich der Zuwendungen der Privatstiftung an die Dienstnehmer der Bf (der vormaligen ***1***, vormals: ***2***) der Fall ist.

Dazu, ob hinsichtlich dieser als Arbeitslohn zu qualifizierenden Zuwendungen eine Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer nach § 78 Abs. 1 EStG 1988, neue Rechtslage, (und damit im Ergebnis auch: eine Lohnsteuerhaftung sowie die Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen samt Zuschlag) besteht, vertritt die Bf unter Bezugnahme auf Gesetzesmaterialien zum 2. AbgÄG 2014 die Auffassung, dass von Dritten geleistete Vergütungen nur dann vom Anwendungsbereich des § 78 Abs. 1 EStG 1988, neue Rechtslage, umfasst seien, wenn die Dienstnehmer für den Dritten eine mit der Haupttätigkeit in Zusammenhang stehende Tätigkeit (teilweise) in der Dienstzeit ausüben würden – was hier nicht der Fall sei, weil die Dienstnehmer (der Bf) für die Privatstiftung überhaupt keine Tätigkeit ausgeübt hätten. Dazu ist vorweg auszuführen, dass Gesetzesmaterialien nur dann zur Auslegung eines Gesetzes heranzuziehen sind, wenn der Wortlaut des Gesetzes selbst zu Zweifeln über seinen Inhalt Anlass gibt. Ein kundgemachtes Gesetz ist aus sich selbst

auszulegen; andere Erkenntnisquellen über die Absicht des Gesetzgebers sind erst dann heranzuziehen, wenn die Ausdrucksweise des Gesetzgebers zweifelhaft ist (VwGH vom 6. März 1989, Zl. 88/15/0066; vom 10. Juli 1998, Zl. 96/02/0546; vom 1. Juli 1998, Zl. 93/12/0314). Überdies kommt Gesetzesmaterialien keine selbständige normative Kraft zu (VwGH vom 18. April 1997, Zl. 95/19/1065).

Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm ist auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen sowie die (aus den Gesetzesmaterialien hervorgehende) Absicht des Gesetzgebers abzustellen (VwGH vom 26. November 2014, Zlen. 2011/13/0008 und 0009; vom 28. Juni 2012, Zl. 2008/15/0300; vom 25. Oktober 2011, Zl. 2008/15/0200; jeweils mw Judikaturhinweisen).

Der erste Satz in § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat durch das 2. AbgÄG 2014 keine Änderung erfahren. Der in diesem Satz verwendete Begriff „Lohnzahlung“ ist daher auch nach der neuen Rechtslage als Zufluss (§ 19 EStG 1988) von Arbeitslohn (§ 25 EStG 1988) zu verstehen. Mit der Gesetzesänderung wurde das Ziel verfolgt, eine Gleichstellung mit der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung von im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährten Arbeitslöhnen zu erreichen (siehe Gesetzesmaterialien, oben; so auch: *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Rz 19 zu § 78) bzw. Zahlungen von dritter Seite vom Veranlagungsverfahren in das Lohnsteuerabzugsverfahren zu verlagern (siehe Gesetzesmaterialien, oben; so auch: *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 11 zu § 78). Mit dem von der Bf intendierten Verständnis des § 78 Abs. 1 EStG 1988, neue Rechtslage, würde diese Zielsetzung – wie sich gerade am Beispiel der Bf zeigt – verfehlt werden: bei den Zuwendungen von der Privatstiftung an die Dienstnehmer der Bf (der vormaligen ***1***, vormals: ***2***) handelt es sich nämlich (unstrittig) um ein Entgelt iSd § 49 Abs. 1 ASVG (so auch: VwGH vom 29. August 2022, Ra 2020/08/0192). Die von der Bf intendierte Interpretation würde auch bedeuten, dem im ersten Satz des § 78 Abs. 1 EStG 1988 verwendeten Begriff der „Lohnzahlung“ ein anderes Verständnis beizumessen als dem im zweiten Satz dieser Bestimmung verwendeten Begriff der „Lohnzahlung“. Nach ho. Auffassung ist jedoch nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber diesem Begriff im zweiten Satz – auch nicht in Verbindung mit der Wortfolge „im Rahmen des Dienstverhältnisses“ - einen vom ersten Satz abweichenden Regelungsinhalt beimessen wollte. Die Wortfolge „im Rahmen des Dienstverhältnisses“ im zweiten Satz des § 78 Abs. 1 EStG 1988, neue Rechtslage, trägt daher nach ho. Auffassung (nur) dem Umstand Rechnung, dass Zuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer auch auf sonstigen – nicht im Dienstverhältnis wurzelnden – Beziehungen beruhen können (vgl. dazu beispielsweise VwGH vom 19. Dezember 2013, Zl. 2011/15/0158) und dass in diesen Fällen - unverändert - keine Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer besteht.

Das von der Bf intendierte Verständnis des § 78 Abs. 1 EStG 1988, neue Rechtslage, würde im Ergebnis auch bedeuten, dass mit der Neuregelung in der bisherigen Rechtslage keine Änderung eingetreten wäre und sich diese Gesetzesänderung daher als überflüssig erweisen würde. Dem Gesetzgeber kann jedoch nicht unterstellt werden, eine überflüssige und damit

inhaltslose Regelung getroffen zu haben (VwGH vom 23. Oktober 2008, Zl. 2006/16/0037; vom 3. Oktober 2002, Zl. 97/08/0600; vom 8. November 1995, Zl. 92/12/0250; vom 26. November 1991, Zl. 90/08/0227; vom 22. Oktober 1987, Zl. 87/09/0194).

Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass der in § 78 Abs. 1 EStG 1988 verwendete Begriff der „Lohnzahlung“ durch das 2. AbgÄG 2014 keine Änderung erfahren hat und der Intention der Gesetzesänderung – die Gleichstellung mit der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung von im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährten Arbeitslöhnen zu erreichen – folgend als Zufluss (§ 19 EStG 1988) von Arbeitslohn (§ 25 EStG 1988) zu verstehen ist.

§ 78 Abs. 1 EStG 1988, neue Rechtslage, (und damit im Ergebnis auch: die Lohnsteuerhaftung sowie die Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen samt Zuschlag) knüpft die Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer (nur) an zwei Voraussetzungen: die Entgelte von dritter Seite müssen in einem Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen und der Arbeitgeber muss bzw. müsste von diesen Zahlungen Kenntnis haben. Beides ist hier der Fall: Die Zuwendungen von der Privatstiftung haben ihre Wurzel im Dienstverhältnis zur Bf (der vormaligen ***1***, vormals: ***2***) und die Bf hatte Kenntnis von diesen Zuwendungen, da sie diese ja selbst ausbezahlt hat.

Hinsichtlich Lohnsteuerhaftung 2015 sowie Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015 war der Beschwerde daher der gewünschte Erfolg zu versagen.

Zu den Säumniszuschlägen (für Lohnsteuer und für Dienstgeberbeitrag 2015):

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO (idF BGBl. I Nr. 142/2000) nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabebetrages (Abs. 2 leg. cit.).

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Dass die vorgeschriebenen Abgaben nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge verwirkt worden sind, ist unstrittig. Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist daher ebenfalls zu Recht erfolgt.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Eine Revision ist dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Kalenderjahre 2011, 2013 und 2014: Hinsichtlich dieser Kalenderjahre ist das BFG der zu § 78

Abs. 1 EStG 1988 1 idF vor dem 2. AbgÄG 2014, BGBl I 2014/105 (= alte Rechtslage), iVm § 82 EStG 1988 ergangenen - und soweit erkennbar: einheitlichen - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Kalenderjahr 2015: Die Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer geht nach ho. Auffassung unmittelbar aus dem Gesetz, § 78 Abs. 1 EStG 1988 1 idF des 2. AbgÄG 2014, BGBl I 2014/105 (= neue Rechtslage), hervor. Der bloße Umstand, dass – wie das auch hier (erkennbar) der Fall ist - eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, begründet noch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung (VwGH vom 21. März 2022, Ra 2019/15/0039; vom 29. Juni 2017, Ra 2017/16/0088). Die Revision ist daher auch hinsichtlich des Kalenderjahres 2015 nicht zulässig.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 19. September 2023