

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41-43, 4020 Linz, über die Beschwerden vom 3. Februar 2012 gegen die Bescheide des FA Graz-Stadt, nunmehr Finanzamt für Großbetriebe, vom 5.1.2012 betreffend Nachforderung von Lohnsteuer und Festsetzung der Dienstgeberbeiträge (DB) sowie der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) samt Säumniszuschlägen für die Jahre 2006 bis 2010, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Nachforderung von Lohnsteuer und Festsetzung der Dienstgeberbeiträge (DB) sowie der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) samt Säumniszuschlägen für die Jahre 2006 bis 2009 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.
- II. Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Nachforderung von Lohnsteuer und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen für das Jahr 2010 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Nachforderung von Lohnsteuer samt Säumniszuschlag und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2010 werden abgeändert.

Die Bescheide über die Festsetzung der Säumniszuschläge betreffend den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2010 werden aufgehoben.

Die Nachforderung an Lohnsteuer für 2010 wird mit € 11.629,56 bestimmt. Der Säumniszuschlag beträgt € 232,59.

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2010:

Bemessungsgrundlage	€ 29.459.375,13
Dienstgeberbeitrag	€ 1.325.671,88
bisher war vorgeschrieben	€ 1.324.369,64
Nachforderung	€ 1.302,24
Säumniszuschlag	€ 0,00

Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2010:

Bemessungsgrundlage	€ 29.459.375,13
Zuschlag zum DB	€ 117.837,50
bisher war vorgeschrieben	€ 117.721,75
Nachforderung	€ 115,75
Säumniszuschlag	€ 0,00

Im Übrigen werden die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Nachforderung von Lohnsteuer samt Säumniszuschlag und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2010 gemäß § 279 BAO abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Im Zuge einer GPLA wurde laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung unter anderem festgestellt, dass bezüglich des Ansatzes des halben Sachbezugswertes im Hinblick auf die den im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung genannten Personen auch für Privatfahrten zur Verfügung gestellten Dienstkraftfahrzeuge in den Fahrtenbüchern teilweise keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vermerkt wurden, weiters die im Fahrtenbuch eingetragenen Fahrtenstrecken mit den vermerkten Kilometerangaben nicht nachvollzogen werden konnten, teilweise offensichtlich gerundete Kilometerangaben eingetragen wurden, sowie für einzelne Zeiträume die Aufzeichnungen fehlten.

Da aufgrund dieser Mängel die tatsächlich zurückgelegten Privatkilometer nicht eindeutig nachgewiesen hätten werden können, sei bei den nachfolgend genannten Dienstnehmern der volle Sachbezugswert unter Berücksichtigung des Sachbezugswertes lt. Lohnkonto angesetzt und nach Lohnsteuertarif nachversteuert worden sowie in die DB-, DZ- und Kommst-Bemessungsgrundlage eingerechnet worden:

2 (Zeitraum 1/06-12/09, SB-Diff: € 10.077,34 Lst-Progression 42,67%),
 3 (Zeitraum 1/06-12/10, SB-Diff: € 13.707,12 Lst-Progression 42,67%),
 4 (Zeitraum 1/06-12/10, SB-Diff: € 14.433,18 Lst-Progression 42,67%)
 5 (Zeitraum 1/09-12/10, SB-Diff: € 5.691,96 Lst-Progression 38,33%)
 1 (Zeitraum 1/06-1/08, SB-Diff: € 5.105,50 Lst-Progression 35,12%)
 6 (Zeitraum 1/06-5/08, SB-Diff: € 5.450,24 Lst-Progression 33,5%).

Weiters wurde zu den gewährten Stock-Options festgestellt, dass im Kalenderjahr 2010 Wandelschuldverschreibungen an die im Bericht genannten leitenden Angestellten der 1. und 2. Führungsebene sowie an einen weiteren leitenden Angestellten ausgegeben und als laufende Bezüge versteuert sowie in die DB-, DZ- und Kommst-Bemessungsgrundlage eingerechnet wurden. Im Jänner 2011 wurde im Zuge einer Aufrollung die Besteuerung von der Beschwerdeführerin (Bf) wieder rückverrechnet mit der Begründung, dass die Vorteilsgewährung von der Muttergesellschaft, ***7***, eingeräumt wurde und somit von den Dienstnehmern selbst steuerlich zu erfassen seien.

Das Prüfungsorgan vertritt unter Hinweis auf § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG 1988 und die dort genannten Voraussetzungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung hierzu die Ansicht, dass die leitenden Angestellten eines Unternehmens keine Gruppe seien, ebenso nicht bestimmte Arbeitnehmer, denen eine Belohnung gewährt werden soll.

Es sei festgestellt worden, dass der Arbeitgeber ***Bf1*** ein gewisses Vorschlagsrecht bei der Zuteilung der Wandelschuldverschreibungen wahrnehmen hätte können und auch die Beträge an die Bf ausbezahlt wurden mit dem Hinweis, dass die *"Erträge an die gehaltsabrechnende Stelle zur weiteren Verarbeitung"* gemeldet werden.

Die im Kalenderjahr 2010 iZm den ausgeübten Wandelschuldverschreibungen den im Bericht genannten Personen zugekommenen Vorteile wurden als Einkünfte nach § 25 EStG 1988 mit einem Prozentsatz 50 v.H. lohnachversteuert und in die Berechnungsgrundlage des DB-, DZ- und der Kommunalsteuer eingerechnet, wobei die von ***9*** entrichtete Lohnsteuer in Höhe von € 73.406,00 (siehe ESt-Bescheid 2010 vom 4.7.2011) berücksichtigt wurde.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und erließ die angefochtenen Bescheide samt Säumniszuschlägen und verwies auf den Bericht als Begründung.

Beschwerdeschrift:

In den dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerden führte die Bf bezüglich des Ansatzes des vollen Sachbezuges für die auch zur Privatnutzung überlassenen Firmenfahrzeuge begründend aus, dass die fünf Außendienstmitarbeiter in den einzelnen Jahren der Nachverrechnung jeweils nachweislich weniger als 6.000 Privatkilometer mit dem Firmen-PKW zurückgelegt hätten. Dies ergebe sich aus den zeitnahen und lückenlos geführten handschriftlichen Fahrtenbüchern. Alle Einwände des Prüfers, die die Beweiskraft des Fahrtenbuchs in Zweifel ziehen sollen, könnten aufgeklärt bzw widerlegt werden.

Die einer bestimmten Mitarbeitergruppe der Bf eingeräumte Option zum begünstigten Erwerb von Aktien an der ausländischen Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin sei von dieser Muttergesellschaft und nicht von der ***Bf1*** gewährt worden. Da eine Zuwendung von dritter Seite vorliege, sei die diesbezügliche Vorschreibung der Lohnsteuer und des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag unrechtmäßig.

Darüber hinaus würden die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG vorliegen, sodass insoweit eine Steuerbefreiung zu gewähren sei.

Ergänzender Schriftsatz zur Beschwerde:**Beschwerdepunkt Privatnutzung der Firmenfahrzeuge**

In einem zur Beschwerde ergänzenden Schriftsatz wurde bezüglich des Ansatzes des vollen Sachbezugs für die PKW-Privatnutzung vorgebracht, dass diese fünf Außendienstmitarbeiter für den Vertrieb in den Bereichen home care (Frau ***2***), im Bereich der niedergelassenen Ärzteschaft (Herr ***3***, Frau ***5*** und Frau ***6***) und im Bereich der Krankenhäuser (Herr ***4***) tätig seien. Alle angeführten Mitarbeiter hätten handschriftlich handelsübliche Fahrtenbücher geführt. Hinsichtlich der Fahrziele (der vom Mitarbeiter an den einzelnen Tagen aufgesuchten Kunden der ***Bf1***) müssten die Außendienstmitarbeiter dem Arbeitgeber überdies gesonderte Tagesaufstellungen übermitteln. Diese Fahrtenbücher wären von den Außendienstmitarbeitern fortlaufend geführt und dem Arbeitgeber monatlich übergeben worden. Als Beispiel für die Fahrtenbuchführung würden in der Beilage die Fahrtenbücher von ***3*** für die Kalenderjahre 2008 und 2009 übermittelt werden.

Nach diesen Fahrtenbüchern würden die Privatfahrten bei den Außendienstmitarbeitern regelmäßig nicht die für die Höhe des Sachbezugs entscheidende Grenze von 6.000 Privatkilometern pro Jahr übersteigen, sodass in der Lohnverrechnung jeweils der halbe Sachbezug zum Ansatz gekommen sei.

Im Rahmen der GPLA sei die Aussagekraft der Fahrtenbücher in Zweifel gezogen und letztlich auf Basis der im Bericht vom 5.1.2012 genannten Argumente der volle anstatt des halben Sachbezugs zum Ansatz gebracht worden.

Die Rechtsprechung habe aber auch betont, dass ein Fahrtenbuch nicht das einzig zulässige Beweismittel sei (vgl zB VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191; 24.2.2005, 2003/15/0073). Aufgrund der freien Wahl der Beweismittel gebe es diesbezüglich auch keine Beschränkungen inhaltlicher oder formeller Art. Die Beweismittel müssten aber eine glaubwürdige und schlüssige Abgrenzung zwischen den beruflich und privat gefahrenen Kilometern erlauben.

Im vorliegenden Fall hätten die angeführten Außendienstmitarbeiter ein den angeführten Kriterien entsprechendes Fahrtenbuch geführt (siehe auch das beigelegte Fahrtenbuch von Herrn ***3***). Wenn diese Fahrtenbücher vereinzelt unleserliche oder scheinbar unklare bzw widersprüchliche Aufzeichnungen enthalten, sei die Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung verpflichtet, nach objektiven Gesichtspunkten unter Berücksichtigung alternativer Beweismittel, allenfalls unter Beiziehung des betroffenen Außendienstmitarbeiters, schlüssig zu begründen, warum beim einzelnen Mitarbeiter die maßgebliche Kilometergrenze überschritten wurde. Keinesfalls sei es zulässig, alternative Beweismittel, die zur Aufklärung unklarer bzw offener Punkte beitragen können, unberücksichtigt zu lassen, Unklarheiten stets zu Lasten des Steuerpflichtigen zu interpretieren, bei einzelnen Bedenken ohne Rücksprache mit den betreffenden Mitarbeitern die Fahrtenbücher für den gesamten Zeitraum nicht anzuerkennen oder von einem oder bestimmten Mitarbeitern pauschal auf alle anderen Mitarbeiter zu schließen (vgl zB UFS 14.1.2010, RV/0991-L/08).

Diesen Aspekten sei im Rahmen der GPLA aber - wie die folgenden Ausführungen zu den von der Behörde als Grund für die Nachverrechnung angeführten Aspekten belegen – nicht Rechnung getragen worden.

Alle fünf angeführten Außendienstmitarbeiter der ***Bf1*** seien regelmäßig von ihrem Wohnsitz aus tätig, dh sie würden sich von dort aus zu den Kunden begeben und würden dort ihre Innendiensttätigkeiten verrichten. Sie hätten am Firmensitz des Arbeitgeberunternehmens, den sie nur gelegentlich aufsuchen und an dem sie auch über kein Büro verfügen würden, keine Arbeitsstätte iSd der dargelegten Ausführungen. Die Außendienstmitarbeiter würden daher auch kein Pendlerpauschale geltend machen.

Die Behörde gehe bezüglich der Nachvollziehbarkeit der eingetragenen (beruflichen) Fahrtstrecken und Rundungen offensichtlich davon aus, dass vereinzelte Diskrepanzen zwischen den eingetragenen Fahrtstrecken und den Kilometerangaben, die sich diesbezüglich aus den einschlägigen Routenplanern ablesen lassen würden, stets zu Lasten des Arbeitnehmers zu interpretieren seien. Dies sei aber aus folgenden Gründen nicht zulässig:

Die Rechtsprechung betone, dass es gerade bei den Pharmavertretern, die im niedergelassenen bzw. home-care Bereich eingesetzt seien, dazu kommen könne, dass nicht die jeweils kürzeste Strecke zwischen den aufgesuchten Ordinationen, sondern die angesichts

der jeweiligen Umstände zweckmäßigste Strecke, zurückgelegt werde (vgl zB UFS 28.1.2008, RV/1320-L/06, UFS 14.1.2010, RV/0991-L/08).

Abgesehen davon, dass die kilometermäßig kürzeste Strecke in vielen Fällen nicht der schnelleren Route entsprechen würde, müssten sich die Außendienstmitarbeiter hinsichtlich der Gestaltung der Fahrtstrecken an den jeweiligen Ordinationszeiten der Ärzte orientieren. Darüber hinaus sei zu beachten, dass die Außendienstmitarbeiter auch eine nicht unbeträchtliche Zahl „frustrierter“ Fahrten zurücklegen würden. Dabei handle es sich nicht nur um verkehrsbedingte Umwege bzw. allfällige Umwege zur Entsorgung größerer Mengen von Verpackungsmaterial, für das Abholen von Postsendung etc, sondern insbesondere um solche Fahrten, bei denen der aufgesuchte Arzt nicht angetroffen wird bzw für den Außendienstmitarbeiter (etwa wegen überfüllter Ordination, wegen eines medizinischen Notfalls etc) nicht zur Verfügung steht. Dies könne dazu führen, dass das Reisegebiet uU mehrfach in jeder Richtung durchquert werden müsse, um die aufzusuchenden Ärzte tatsächlich zu erreichen.

Es liege auf der Hand, dass sich hinsichtlich derartiger, eindeutig beruflich veranlasster „frustrierter“ Fahrten nicht jeder Kilometer im Fahrtenbuch finden lasse bzw uU einzelne Anfahrtsorte nicht angeführt seien, weil dies weder zumutbar, noch angesichts des Platzes der üblichen Fahrtenbuchvordrucke, wie sie im Papierfachhandel erhältlich sind, möglich sei. Den betroffenen Außendienstmitarbeitern wäre es aber möglich gewesen, diesen angeführten Mangel bzw diese scheinbaren Widersprüchlichkeiten anhand anderer Unterlagen glaubhaft zu entkräften und auch zu belegen, wenn ihnen die Behörde dazu die Möglichkeit gegeben hätte.

Zu den im Rahmen der GPLA aufgezeigten Lücken der Fahrtenbücher und dem Mangel, dass die Außendienstmitarbeiter längere Zeit keine Privatfahrten zurückgelegt hätten, verweist die Bf darauf, dass alle fünf Außendienstmitarbeiter die Möglichkeit gehabt hätten, statt des Firmen-PKW für private Zwecke ein eigenes Kraftfahrzeug (PKW, Motorrad) oder das Kraftfahrzeug des Ehegatten, Lebensgefährten oder eines sonstigen Familienmitglieds zu nutzen. Es sei naheliegend, dass Außendienstmitarbeiter für Privatfahrten (die Außendienstmitarbeiter im Hinblick darauf, dass sie ohnehin ständig unterwegs sind, oft generell meiden würden) primär diese Zweitfahrzeuge und nicht den Firmen-PKW in Anspruch nehmen würden. Zum einen solle damit bewusst - und zulässigerweise - die für die Sachbezugsbewertung maßgebliche 6.000-Kilometergrenze nicht überschritten werden. Zum anderen seien die Firmen-PKW idR mit Arbeitsutensilien vollgeräumt, sodass eine umfangreichere Privatnutzung (etwa für größere Einkäufe) ein vorheriges Ausräumen des Firmen-PKW erfordern würde.

Der Aspekt der eingeschränkten Privatnutzung könne zwar Anlass zu einer näheren Abklärung der diesbezüglichen Gründe geben. Aus den oben angeführten Gründen seien längere Zeiten, in denen keine Privatfahrten mit dem Firmen-PKW zurückgelegt wurden, aber durchaus

glaubhaft und plausibel. Jedenfalls könne daraus nicht der - nicht näher überprüfte - Schluss gezogen werden, dass dies zwangsläufig die Glaubwürdigkeit eines Fahrtenbuches entscheidend untergraben würde.

Die belangte Behörde könne im Rahmen einer schlüssigen (freien) Beweiswürdigung das Argument der fehlenden Privatnutzung nur dann heranziehen, wenn sie begründen würde, warum dies im konkreten Einzelfall unglaublich erscheine. Da sie dies aber unterlassen und insbesondere auch keine Untersuchungen darüber angestellt habe, ob den Mitarbeitern (allenfalls über ihre Angehörigen) ein Zweitkraftfahrzeug zur privaten Nutzung zur Verfügung steht, sei die Nachverrechnung jedenfalls im Hinblick auf dieses Argument in rechtlich unzulässiger Weise erfolgt.

Im Ergebnis sei die Nachverrechnung für die Privatnutzung des Firmen-PKW durch die Außendienstmitarbeiter insofern unrechtmäßig, als die Behörde der Beschwerdeführerin bzw. deren Mitarbeitern nicht die Möglichkeit eingeräumt habe, allfällige Unklarheiten oder scheinbare Widersprüchlichkeiten, die sich aufgrund der Fahrtenbücher im Hinblick auf die Privatnutzung ergeben, durch schlüssige Fakten und Belege zu widerlegen.

Da die Behörde die angeführten Aspekte nicht berücksichtigt habe und pauschal für alle Außendienstmitarbeiter und für den gesamten Prüfungszeitraum eine Nachverrechnung hinsichtlich der Privatnutzung der Firmen-PKW vorgenommen habe, sei der angefochtene Bescheid insoweit rechtswidrig.

Beschwerdepunkt „Stock Options“:

Die ausländische Muttergesellschaft der ***Bf1***, die in Deutschland ansässige ***19*** AG habe weltweit bestimmten Mitarbeitergruppen des ***19***-Konzerns Aktienoptionspläne eingeräumt. Auf die wesentlichen Parameter des Aktienoptionsplans 2003 wird hingewiesen.

Im Hinblick auf die Ausübung der dargestellten Optionen im Jahr 2010 sei im Rahmen des nach der GPLA ergangenen Lohnsteuerhaftungsbescheides sowie des Bescheides über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag für dieses Jahr eine Nachverrechnung vorgenommen worden. Die Steuerbegünstigung des § 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG sei nicht angewendet worden, weil es nach Auffassung der belangten Behörde am notwendigen Kriterium der Vorteilsgewährung an eine betriebsbezogen definierte Mitarbeitergruppe gefehlt habe.

Diese Nachverrechnung werde hiermit im Hinblick darauf angefochten, dass die Option auf den begünstigten Erwerb der Anteile am Mutterunternehmen des Arbeitgebers von diesem Unternehmen und nicht vom Arbeitgeber eingeräumt worden sei und daher die diesbezügliche Nachverrechnung der Lohnsteuer und des DB samt Zuschlag von vornherein rechtswidrig sei

und überdies die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbegünstigung des § 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG vorgelegen seien.

Beim dargestellten Beteiligungsmodell handle es sich wirtschaftlich betrachtet um die Einräumung einer Option auf den begünstigten Erwerb von Anteilen am Mutterunternehmen der ***Bf1***, der in Deutschland ansässigen ***19*** Aktiengesellschaft. Diese Option sei weltweit bestimmten Mitarbeitergruppen der ***19***-Gesellschaften eingeräumt worden.

Die eingeräumten Vorteile seien unstrittig den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen, weil sie iZm der Ausübung einer nichtselbständigen Tätigkeit gewährt worden seien.

Außerdem sei unstrittig, dass es erst im Zeitpunkt der Ausübung dieser Option zum Zufluss eines geldwerten Vorteils kommen würde, weil es sich um eine nicht handelbare Option (also eine Option, die der Arbeitnehmer nur persönlich ausüben könne oder bei der die Ausübung an zusätzliche Bedingungen, wie etwa ein bestimmtes Wohlverhalten des Arbeitnehmers bzw ein aufrechtes Dienstverhältnis geknüpft ist) handeln würde, die kein Wirtschaftsgut darstellt (vgl zB UFS 23.6.2006, RV/0427-W/05; UFS 31.10.2007, RV/1205-W/07; VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136).

Grundsätzlich würden die Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Optionsausübung im Jahr 2010 daher unstrittig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde liege allerdings Entgelt von dritter Seite vor, womit der Vorteil im Rahmen der Veranlagung und nicht im Lohnsteuerverfahren zu erfassen sei. Außerdem seien die Voraussetzungen für die Anwendung der Begünstigung des § 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG erfüllt.

Entgelt von dritter Seite schließe Lohnsteuerabzug und Lohnnebenkosten aus. Nach der ständigen Rechtsprechung (vgl zB VwGH 28.5.1998, 96/15/0215; VwGH 24.7.2007, 2007/14/0028; UFS 22.3.2005, RV/0152-L/03; UFS 9.3.2009, RV/0422-S/06, UFS RV/0328-S/08, UFS RV/0329-S/08) seien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur dann ins Lohnsteuerverfahren einzubeziehen, wenn die Zuwendung vom Arbeitgeber veranlasst wird. Ein Entgelt von dritter Seite sei daher nur dann im Rahmen des Lohnsteuerverfahrens zu berücksichtigen, wenn die direkte Auszahlung des Dritten an den Arbeitnehmer eine Schuld des Arbeitgebers tilgen und somit lediglich eine Verkürzung des Zahlungsweges darstellen würde. Andernfalls (die Zuwendung des Dritten tilgt keine Schuld des Arbeitgebers) bestehe auch dann keine Lohnsteuerhaftung, wenn der Dritte und der Arbeitgeber kapitalmäßig verflochten sind oder wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten Kenntnis erlangt und sie befürwortet.

Werde daher eine Zuwendung von dritter Seite (also nicht vom Unternehmen, mit dem man den Dienstvertrag abgeschlossen hat) eingeräumt, dann komme es auch dann zu keiner steuerlichen Erfassung im Lohnsteuerverfahren, wenn es sich beim dritten Unternehmen (das

Unternehmen, das die Vorteile gewähren bzw. veranlassen würde) um ein verbundenes Unternehmen (Konzernunternehmen, allenfalls auch ein solches, das das Arbeitgeberunternehmen beherrscht) handeln würde und/oder das Arbeitgeberunternehmen von der Zuwendung von dritter Seite gewusst habe und die Zuwendung befürwortet habe (keine lohnsteuerliche Erfassung für Entgelte, die von dritter Seite veranlasst [gewährt] werden, selbst wenn die Zuwendungen mit Wissen und Wollen des Arbeitgeberunternehmens erfolgt). Selbst ein allfälliger Herausgabeanspruch des Arbeitgebers an den von dritter Seite gewährten Vorteil nach § 1009 ABGB rechtfertige die Einbeziehung in das Lohnsteuerverfahren nicht (VwGH 29.4.2010, 2007/15/0293).

Werde im Sinne dieser Ausführungen ein Entgelt von dritter Seite gewährt, dann müsse das Arbeitgeberunternehmen weder die Lohnsteuer einbehalten und an das Finanzamt abführen, noch Lohnnebenkosten (Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds samt Zuschlag) entrichten.

Die Rechtsprechung habe dementsprechend mehrfach festgehalten: *„Wenn einem Dienstnehmer, der nur einen Dienstvertrag mit dem inländischen Konzernunternehmen abgeschlossen hat, der die gegenseitigen Rechten und Pflichten zwischen dem Arbeitnehmer und dem Arbeitgeber abschließend regelt, vom Mutterunternehmen des Arbeitgeberunternehmens darüber hinaus – also zusätzlich zu den Ansprüchen aus dem angeführten Dienstvertrag - Stock Options eingeräumt werden, liegt insoweit eindeutig ein im Rahmen der Veranlagung zu erfassendes Entgelt von dritter Seite vor (UFS 22.3.2005, RV/0152-L/03; UFS 9.3.2009, RV/0422-S/06; UFS 26.2.2010, RV/0554-W/05).“*

Im vorliegenden Fall werde die Vorteilsgewährung eindeutig und ausschließlich von der in Deutschland ansässigen ***19*** Aktiengesellschaft - also nicht vom Arbeitgeberunternehmen, der ***Bf1*** - eingeräumt. Die eingeräumten Gestaltungsrechte (zB laut Pkt 4.3 des Programms) würden sich auf den Vorstand dieser Gesellschaft beziehen. Die Anstellungsverträge der Mitarbeiter, denen seitens der ***19*** Aktiengesellschaft solche Optionen eingeräumt worden seien, mit ihrem Arbeitgeber, der ***Bf1***, würden keinerlei Hinweise darauf enthalten, dass sie einen Anspruch auf die Gewährung dieser oder ähnlicher Zuwendungen hätten. Es sei daher völlig unzweifelhaft, dass die Zuwendungen im Rahmen des Aktienoptionsplanes der ***19*** Aktiengesellschaft iSd angeführten Rechtsprechung nicht vom Arbeitgeber der betroffenen Mitarbeiter veranlasst worden seien und insoweit ein Entgelt von dritter Seite vorliege.

Aus diesem Grund seien daher die Vorschreibung der Lohnsteuer im Haftungswege sowie die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrags zum FLAF samt Zuschlag und der diesbezüglich vorgeschriebene Säumniszuschlag zu Unrecht erfolgt, und die angefochtenen Bescheide seien insoweit aufzuheben.

Feststellungen des Finanzamtes zu den Fahrtenbüchern:

Nach Einbringung der Beschwerden am 03.02.2012 sowie der Ergänzung zu den Beschwerden vom 20.03.2012 nahm das Finanzamt neuerlich Einsicht in die vorgelegten Fahrtenbücher, Servicerechnungen und Zeitkarten iZm der Nachverrechnung der Sachbezugswerte für die Überlassung von arbeitgebereigenen Kfz zur privaten Nutzung durch die im Bericht genannten Dienstnehmer und gelangte zu den weiteren Feststellungen:

„1. Dienstnehmerin ***2***

In der Lohnverrechnung wurde für die Kalendermonate 01/2006 bis 11/2007 ein halber Sachbezug PKW in der Höhe von € 178,47 monatlich, für die Kalendermonate 12/2007 bis 12/2009 ein halber Sachbezug PKW in der Höhe von € 238,91 monatlich berücksichtigt. Für die Kalenderjahre 2006 und 2007 wurden im Rahmen der Prüfung keine Fahrtenbücher vorgelegt, sondern erst im Rahmen der Erhebung im Berufungsverfahren am 27.04.2012.

Am 13.04.2006 ist als Kilometerstand bei Fahrtende 95.410 km im Fahrtenbuch eingetragen. Auf der vorgelegten Servicerechnung vom 19.04.2006 ist als Aufnahmedatum der 13.04.2006 und ein Kilometerstand von 94.411 km vermerkt.

Am 26.08.2006 ist im Fahrtenbuch eine Privatfahrt, jedoch die zurückgelegten Kilometer unter betrieblich eingetragen.

Im Kalenderjahr 2006 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 300 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 3.599 km.

Am 19.10.2007 ist als Kilometerstand bei Fahrtende 151.590 km im Fahrtenbuch eingetragen, bei der darauffolgenden Fahrt am 05.11.2007 ist als Kilometerstand bei Fahrtende 151.925 im Fahrtenbuch eingetragen. Auf der Servicerechnung vom 07.11.2007 ist als Aufnahmedatum der 29.10.2007 und ein Kilometerstand von 151.000 km vermerkt.

Im Kalenderjahr 2007 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 489 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 5.864 km.

Im Kalenderjahr 2008 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 644 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 7.733 km.

Im Kalenderjahr 2009 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 503 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 6.039 km.

In der Rubrik Fahrtstrecke sind keine genauen Fahrtstrecken, sondern lediglich Ziele vermerkt, anhand dieser die zurückgelegten Kilometer nicht nachvollziehbar sind, die eingetragenen Kilometerstände enden überwiegend auf 5 und 0.

Die Dienstnehmerin besitzt keinen eigenen Privat-PKW, auch bestehen lange Zeiträume ohne eingetragene Privat-Kilometer.

Aufgrund der aufgezählten Unstimmigkeiten wurde für die Kalendermonate 01/2006 bis 11/2007 die Differenz zum vollen Sachbezug PKW in der Höhe von € 178,47 monatlich, für die Kalendermonate 12/2007 bis 12/2009 die Differenz zum vollen Sachbezug PKW in der Höhe von € 238,91 nachverrechnet.

*2. Dienstnehmer ***3****

In der Lohnverrechnung wurde für die Kalendermonate 01/2006 bis 12/2007 ein halber Sachbezug PKW in der Höhe von € 146,25 monatlich, in den Kalendermonaten 01/2008 bis 12/2010 ein halber Sachbezug in der Höhe von € 215,21 monatlich berücksichtigt.

Für die Kalenderjahre 2006 und 2007 wurden im Rahmen der Prüfung keine Fahrtenbücher vorgelegt, sondern erst im Rahmen der Erhebung im Berufungsverfahren am 27.04.2012.

Am 07.05.2006 ist als Kilometerstand bei Fahrtende 97.793 km im Fahrtenbuch eingetragen. Auf der vorgelegten Servicerechnung ist als Aufnahmedatum der 08.05.2006 und ein Kilometerstand von 97.501 km vermerkt.

Im Kalenderjahr 2006 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 429 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 5.149 km.

Am 11.03.2007 ist als Kilometerstand bei Fahrtende 126.689 km im Fahrtenbuch eingetragen. Auf der vorgelegten Servicerechnung ist als Aufnahmedatum der 12.03.2007 und ein Kilometerstand von 128.639 vermerkt.

Im Kalenderjahr 2007 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 438 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 5.255 km.

Im Kalenderjahr 2008 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 497 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 5.959 km.

Im Kalenderjahr 2009 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 486 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 5.830 km.

Am 29.04.2010 wurde ein Service durchgeführt, jedoch wurde dieses nicht im Fahrtenbuch vermerkt.

Am 20.09.2010 ist im Fahrtenbuch in der Rubrik Fahrziel eine Werkstättenfahrt und 53 berufliche Kilometer eingetragen, laut der Zeitkarte befand sich der Dienstnehmer im Urlaub.

Es konnte für den Werkstättenbesuch auch keine Rechnung vorgelegt werden.

Im Kalenderjahr 2010 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 390 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 4.682 km.

In der Rubrik Fahrtstrecke sind keine genauen Fahrtziele, sondern lediglich Orte vermerkt, anhand dieser die zurückgelegten Kilometer nicht nachvollziehbar sind, die zurückgelegte Kilometer enden überwiegend und 0.

Aufgrund der aufgezählten Unstimmigkeiten wurde für die Kalendermonate 01/2006 bis 12/2007 die Differenz zum vollen Sachbezug PKW in der Höhe von € 146,25 monatlich, für die Kalendermonate 01/2008 bis 12/2010 die Differenz zum vollen Sachbezug PKW in der Höhe von € 215,21 nachverrechnet.

*3. Dienstnehmer ***4****

In der Lohnverrechnung wurde für die Kalendermonate 01/2006 bis 05/2007 ein halber Sachbezug PKW in der Höhe von € 147,24 monatlich, in den Kalendermonaten 06/2007 bis 12/2010 ein halber Sachbezug PKW in der Höhe von € 179,25 monatlich berücksichtigt.

Für die Kalendermonate 01/2007 bis 06/2007 wurde im Rahmen der Prüfung kein Fahrtbuch vorgelegt, sondern erst im Rahmen der Erhebung im Berufungsverfahren am 27.04.2012.

Im Kalenderjahr 2006 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 500 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 6.003 km.

Am 07.03.2007 ist als Kilometerstand bei Fahrtende 140.211 km im Fahrtenbuch eingetragen. Auf der vorgelegten Servicerechnung vom 09.03.2007 ist als Aufnahmedatum der 08.03.2007 und ein Kilometerstand von 140.191 vermerkt.

Im Kalenderjahr 2007 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 418 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 5.018 km.

Im Kalenderjahr 2008 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 500 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen exakt 6.000 km.

Im Kalenderjahr 2009 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 500 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen exakt 6.000 km.

Im Kalenderjahr betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 620 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 7.434 km.

Die Kilometerstände enden nach Wochenenden häufig mit 0, in der Rubrik Fahrtstrecke sind keine genauen Fahrtziele, sondern lediglich Orte vermerkt, anhand dieser die zurückgelegten Kilometer nicht nachvollziehbar sind.

Der Dienstnehmer besitzt keinen eigenen Privat-PKW, auch bestehen lange Zeiträume ohne eingetragene Privat-Kilometer.

Aufgrund der aufgezählten Unstimmigkeiten wurde für die Kalendermonate 01/2006 bis 05/2007 die Differenz zum vollen Sachbezug PKW in der Höhe von € 147,24 monatlich, für die Kalendermonate 05/2007 bis 12/2010 die Differenz zum vollen Sachbezug PKW in der Höhe von € 179,25 nachverrechnet.

4. Dienstnehmerin *5*****

In der Lohnverrechnung wurde für die Kalendermonate 01/2009 bis 12/2009 ein halber Sachbezug PKW in der Höhe von € 221,22 monatlich, für die Kalendermonate 01/2010 bis 12/2010 ein halber Sachbezug PKW in der Höhe von € 253,11 monatlich berücksichtigt.

Am 03.07.2009 ist im Fahrtenbuch eine betriebliche Fahrt mit 115 betrieblich zurückgelegten Kilometern eingetragen, laut der Zeitkarte war die Dienstnehmerin an diesem Tag im Krankenstand.

In den Kalendermonaten 03/2009 und 07/2009 sind keine Privat-Kilometer im Fahrtenbuch eingetragen.

Im Kalenderjahr 2009 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 379 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 4.543 km.

Im Kalenderjahr 2010 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 546 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 6.548 km.

Die Kilometerstände enden häufig mit 0, in der Rubrik Fahrtstrecke sind keine genauen Fahrtziele, sondern lediglich Orte vermerkt, anhand dieser die zurückgelegten Kilometer nicht nachvollziehbar sind, auch sind die Kilometerstände häufig.

Der Dienstnehmer besitzt keinen eigenen Privat-PKW, auch bestehen lange Zeiträume ohne eingetragene Privat-Kilometer.

Aufgrund der aufgezählten Unstimmigkeiten wurde für die Kalendermonate 01/2009 bis 12/2009 die Differenz zum vollen Sachbezug PKW in der Höhe von € 221,22 monatlich, für die Kalendermonate 12/2010 bis 12/2010 die Differenz zum vollen Sachbezug PKW in der Höhe von € 253,11 nachverrechnet.

5. Dienstnehmerin ***1***

In der Lohnverrechnung wurde für die Kalendermonate 01/2006 bis 12/2007 ein halber Sachbezug PKW in der Höhe von € 144,75 monatlich berücksichtigt.

Aufgrund der im Rahmen der Prüfung vorgelegten, fehlerhaften und in Microsoft EXCEL geführten, Fahrtenbücher (für das Kalenderjahr 2007 dieselben Kilometerstände wie für das Kalenderjahr 2006), fehlenden Uraufzeichnungen, fehlenden Eintragungen für die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte sowie Unstimmigkeiten zwischen Fahrtenbuch und Urlaubskartei zB. im Zeitraum 11/2006, wurde für die Monate 01/2006 bis 12/2007 die Differenz zum vollen Sachbezug PKW in der Höhe von € 144,75 monatlich nachverrechnet.

Dies Nachverrechnungen wurden von der Bf nicht angefochten.

6. Dienstnehmerin ***6***

In der Lohnverrechnung wurde für die Kalendermonate 01/2006 bis 06/2008 ein halber Sachbezug PKW in der Höhe von € 150,56 monatlich berücksichtigt.

Für den Zeitraum 01/2006 bis 05/2006 wurde kein Fahrtenbuch vorgelegt, auch nicht im Rahmen der Erhebung im Berufungsverfahren am 27.04.2012.

Am 20.11.2006 ist als Kilometerstand bei Fahrtende 109.670 km im Fahrtenbuch eingetragen. Auf der vorgelegten Servicerechnung vom 21.11.2006 ist als Aufnahmedatum der 21.11.2006 und ein Kilometerstand von 109.657 km vermerkt, die nächste Eintragung im Fahrtenbuch besteht erst wieder für den 23.11.2006.

Im Zeitraum 06/2006 bis 12/2006 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 562 km pro Monat, die gesamten Privatkilometer in diesem Zeitraum betrugen 3.932 km. Für den Zeitraum 01/2006 bis 05/2006 wurde kein Fahrtenbuch vorgelegt.

Am 14.09.2007 ist als Kilometerstand bei Fahrtende 89.365 km im Fahrtenbuch eingetragen. Auf der vorgelegten Servicerechnung vom 18.09.2007 ist als Aufnahmedatum der 14.09.2007 und ein Kilometerstand von 89.745 km vermerkt.

Im Kalenderjahr 2007 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 338 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 4.052 km.

Am 11.02.2008 ist als Kilometerstand bei Fahrtende 104.040 km im Fahrtenbuch eingetragen. Auf der vorgelegten Servicerechnung vom 13.02.2008 ist als Aufnahmedatum der 11.02.2008 und ein Kilometerstand von 104.254 km vermerkt.

Im Zeitraum 01/2008 bis 05/2008 betrugen im Durchschnitt die Privat-Kilometer 8 km pro Monat, die gesamten Privat-Kilometer betrugen 100 km.

Darüber hinaus sind überwiegend keinerlei Fahrtstrecken angeführt, sondern lediglich Postleitzahlen (für Wien) in der Rubrik Fahrtstrecke eingetragen, anhand dieser die zurückgelegten Kilometer nicht nachvollziehbar sind, die Kilometerstände enden überwiegend auf 0.

Aufgrund der aufgezählten Unstimmigkeiten wurde für die Kalendermonate 01/2006 bis 06/2008 die Differenz zum vollen Sachbezug PKW in der Höhe von € 150,56 monatlich nachverrechnet.“

Diese Feststellungen des Finanzamtes vom 27.4.2012 wurden der Bf mit Ergänzungsersuchen vom 16.8.2022 zur Kenntnis gebracht und um Stellungnahme ersucht. Die Bf erwiderte, dass keine Stellungnahme abgegeben werden könne, da die Ermittlungen vor über 10 Jahren stattgefunden hätten bzw. die zugrundeliegenden Sachverhalte bis in das Kalenderjahr 2006 zurückreichen würden.

Das Finanzamt legte die Beschwerden ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 15.5.2014 regte die Bf an, das Beschwerdeverfahren nach § 271 Abs. 1 BAO auszusetzen, da mit Schriftsatz vom 15.5.2014 gegen einen Beschluss des OÖ. Landesverwaltungsgerichtes, dem die Kommunalsteuernachforderung 2006 bis 2010 zu Grunde lag, Revision an den VwGH erhoben wurde. Mit Beschluss vom 28.1.2015 wurde das gegenständliche Beschwerdeverfahren aufgrund der anhängigen Revision beim VwGH mit der GZ Ro 2014/15/0029 ausgesetzt.

Mit Schreiben vom 12.11.2015 regte die Bf die Fortführung des Beschwerdeverfahrens an und verwies auf das Erkenntnis des VwGH vom 1.9.2015, Ro 2014/15/0029.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Beschwerdepunkt Privatnutzung der Firmenfahrzeuge:

Die beschwerdeführende GmbH ist laut Firmenbuch im Geschäftszweig „***20***“ tätig. Für den Vertrieb werden Außendienstmitarbeiter nichtselbständig beschäftigt, die in den Bereichen home care, niedergelassene Ärzteschaft und Krankenhäuser tätig sind. Den im Bericht genannten sechs Außendienstmitarbeitern werden arbeitgebereigene Kfz für ihre

beruflichen Tätigkeiten und daneben auch zur uneingeschränkten privaten Verwendung zur Verfügung gestellt.

Die Außendienstmitarbeiter treten ihre Kundenbesuche regelmäßig von ihrem Wohnsitz aus an und verrichten ihre Innendiensttätigkeiten bei den Kunden. Sie verfügen am Firmensitz des Arbeitgeberunternehmens über kein Büro und suchen den Firmensitz nur gelegentlich (ca. 10 Mal pro Jahr) für Schulungszwecke etc. auf. Sie machen kein Pendlerpauschale geltend.

Für die private Benützung der arbeitgebereigenen Kfz setzte die Bf auf Grundlage der von den betroffenen Dienstnehmern geführten Fahrtenbüchern den halben Sachbezugswert nach der Sachbezugsverordnung in Höhe von 0,75% der Anschaffungskosten, maximal 300 € monatlich, für maximal 500 km im Monatsschnitt, maximal 6.000 km pro Jahr, in der Lohnverrechnung an.

Zur Feststellung des halben Sachbezugswertes für die privaten Fahrten führten 5 der genannten Dienstnehmer handgeschriebene Fahrtenbücher. Die Dienstnehmerin ***1*** führte ein Fahrtenbuch über Excel. Die Nachforderungen bezüglich dieser Dienstnehmerin werden von Bf nicht bestritten.

Beschwerdepunkt Stock Options:

Im Kalenderjahr 2010 wurden Wandelschuldverschreibungen an leitende Angestellte der 1. Führungsebene - Geschäftsführer (***8***, ***9***), weiters der 2. Führungsebene - Prokuristen (***10***, ***11***, ***12***) und an einen weiteren leitenden Angestellten ausgegeben und als laufende Bezüge versteuert sowie in die DB-, DZ- und Kommst-Bemessungsgrundlage eingerechnet.

Im Jänner 2011 wurde im Zuge einer Aufrollung die Besteuerung wieder rückverrechnet mit der Begründung, dass die Vorteilsgewährung von der Muttergesellschaft, ***7***, eingeräumt wurde und somit von den Dienstnehmern selbst steuerlich zu erfassen sei.

Folgende Wandelschuldverschreibungen wurden im Jahr 2010 von folgenden Personen ausgeübt:

8: € 671.172,00
 9: € 269,776,71
 10: € 27.022,16
 11: € 82.461,47
 12: € 4.374,92
 13: € 33.773,61

Für die Betriebsstätte in ***14*** ergab sich laut Bericht in Summe eine Bemessungsgrundlage iHv € 967.970,81, für ***15*** iHv € 120,610,00.

Das Prüfungsorgan wertete die im Kalenderjahr 2010 ausgeübten Wandelschuldverschreibungen als Einkünfte nach § 25 EStG 1988 und als im Jahr 2010 zugeflossen. Es wurde die Lohnsteuer mit einem Prozentsatz 50 v.H. nachgefordert, wobei die von ***9*** entrichtete Lohnsteuer in Höhe von € 73.406,00 (siehe ESt-Bescheid 2010 vom 4.7.2011) berücksichtigt wurde. Weiters wurden diese Beträge auch in die Berechnungsgrundlage des DB, DZ und der Kommunalsteuer eingerechnet.

Unbestritten ist, dass es sich bei den gewährten Stock-Options um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt und dass die Vorteile im Jahr 2010 zugeflossen sind.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen des Finanzamtes im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, der Niederschrift über die Schlussbesprechung, dem Beschwerdevorbringen der Bf, den vorgelegten Fahrtenbüchern, den Ermittlungsergebnissen des Finanzamtes über die Fahrtenbücher und dem „Aktienoptionsplan 2003“.

Die Bf verweist als Grundlage für die Gewährung der Stock-Options auf den „Aktienoptionsplan 2003“ der ***19*** Aktiengesellschaft. Hinweise, dass darin Verhältnisse beschrieben werden, die zu den tatsächlichen Vorgängen in Widerspruch stehen, gibt es nicht. Auch das Finanzamt bringt diesbezüglich nichts vor.

Das Finanzamt verweist im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung darauf, dass die Bf ein gewisses Vorschlagsrecht bei der Zuteilung der Wandelschuldverschreibungen wahrnehmen könne und die Beträge an die Bf ausbezahlt werden mit dem Hinweis, dass die Erträge an die gehaltsabrechnende Stelle zur weiteren Verarbeitung gemeldet werden.

Aus einem als „Aktenvermerk“ bezeichneten und mit dem Namen eines Prüfungsorgans ohne Datum versehenen Schriftstück geht weiters hervor, dass lt. einem Gespräch mit ***8*** die Zuteilung der Stockoptions unter Berücksichtigung eines Mitsprache- bzw. Vorschlagsrechts der Bf erfolgt sei.

Dieses Mitsprache- und Vorschlagsrecht widerspricht jedoch dem vorgelegten Aktienoptionsplan 2003, wonach ausschließlich der Vorstand der Muttergesellschaft der Bf darüber zu entscheiden hatte, welche Teilnehmer zum Bezug von Wandelschuldverschreibungen berechtigt waren (siehe Punkte 4.2, 4.3, 4.4, weiters auch die Punkte 16.5, 16.16 und 16.17). Eine gesicherte Widerlegung der Bestimmungen im Aktienoptionsplan für die Festlegung der Teilnehmer in der Form einer niederschriftlichen Zeugeneinvernahme nach den Bestimmungen des § 87 BAO kann aus dem Aktenvermerk und den Aussagen im Prüfungsbericht nicht ersehen werden.

Zudem hat das OÖ. LVwG in seiner Entscheidung vom 27.11.2015, LVwG-450009/36/Gf/Mu, zu den Ausführungen des GPLA-Prüfers im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung dahingehend, dass die Arbeitgeberin bei dieser Zuteilung jeweils „ein gewisses Vorschlagsrecht wahrnehmen kann“, sodass nicht gänzlich auszuschließen sei, dass eine Veranlassung durch die Arbeitgeberin vorliegen könnte, festgestellt, dass sich diesbezüglich aus einer E-Mail-Korrespondenz zwischen dem Abgabenprüfer und dem ehemaligen Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ergeben hat, dass Letzterer im Zuge der Prüfung im Jänner 2012 noch geäußert hat, dass der Rechtsmittelwerberin als Arbeitgeberin ein gewisses Vorschlagsrecht zugekommen sei, während er – im diametralen Widerspruch dazu – nunmehr angibt, dass die Entscheidung hierüber ausschließlich durch Organe der Muttergesellschaft erfolgte.

Damit kommt den vom Prüfer in diesem Zusammenhang festgehaltenen Angaben des ehemaligen Geschäftsführers wohl keinerlei Bedeutung zu.

Den von den im Bericht genannten Dienstnehmern geführten Fahrtenbüchern kommt auf Grund der vom Finanzamt aufgezeigten Mängel keine derart hohe Beweiskraft zu, dass sie als Grundlage für den Ansatz des halben Sachbezugswertes herangezogen werden können.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

§ 41 Abs. 1 bis 3 FLAG 1967 lautet:

„(1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.“

Die Rechtsgrundlage für die Abfuhr des DZ findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG 1998), BGBl I 1998/103. Als Bemessungsgrundlage ist die Beitragsgrundlage nach § 41 heranzuziehen.

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO Säumniszuschläge zu entrichten.

Zur Höhe der Sachbezugswerte für die private Nutzung arbeitgebereigener Kfz:

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 zufließen. Ein geldwerter Vorteil eines Arbeitnehmers ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug von seinem Arbeitgeber unentgeltlich zur Privatnutzung überlassen wird.

Nach § 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge in der Fassung BGBl II 2001/416 ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal Euro 600,- monatlich, anzusetzen, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen.

Beträgt nach Abs. 2 der genannten Verordnung die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinn des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der Anschaffungskosten, maximal Euro 300,- monatlich) anzusetzen.

Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Der Umstand, dass die Privatfahrten 6.000 km jährlich nicht übersteigen, muss nach der oben genannten Verordnung nachgewiesen werden (nachweislich) - bloße Glaubhaftmachung genügt nicht. Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeizuführen (VwGH 13.11.1986, 85/16/0109). Es genügt nicht, die Behörde von deren Wahrscheinlichkeit zu überzeugen. Diese für den Nachweis des halben Sachbezugswertes gebotenen hohen Anforderungen sind schon deswegen einleuchtend, weil sonst der Ansatz des halben Sachbezugswertes leicht und missbräuchlich möglich wäre und damit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung hinsichtlich solcher Arbeitnehmer, die keine Möglichkeit der privaten Nutzung eines Firmenfahrzeuges haben, nicht gewährleistet wäre.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Ansatz der halben Sachbezugswerte in der Lohnverrechnung für die private Nutzung der arbeitgebereigenen Kfz bei den betroffenen Dienstnehmern aufgrund der von der Bf angebotenen Beweismittel gerechtfertigt ist.

Da das Gesetz keine Einschränkung der Beweismittel kennt, kann die Nachweisführung im Sinne des § 4 Abs. 2 der Sachbezugsverordnung nicht nur mit einem Fahrtenbuch erfolgen. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt die Auffassung, dass außer einem Fahrtenbuch, welches ohnedies nach allgemeinen Erfahrungen nicht immer die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegelt, auch andere Beweismittel zur Führung des in Rede stehenden Nachweises in

Betracht kommen (vgl. VwGH vom 18.12.2001, 2001/15/0191 und VwGH vom 7.8.2001, 97/14/0175). Die Bf führt selbst aus, dass die Beweismittel aber eine glaubwürdige und schlüssige Abgrenzung zwischen den beruflich und privat gefahrenen Kilometern erlauben müssen.

Im Mittelpunkt der Beweisführung der Bf stehen die von den betroffenen Dienstnehmern geführten Fahrtenbücher. Der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ist gesetzlich nicht weiter bestimmt. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dient ein Fahrtenbuch als Nachweis zur Ermittlung der Anzahl der betrieblichen und privat gefahrenen Kilometer. Als formale Voraussetzung muss ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, um aus ihm die für die Ermittlung des Privatanteils erforderlichen Tatsachen einwandfrei feststellen zu können, fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Name und Anschrift des Kunden, Datum, Kilometerstrecke (Kilometeranfangs- Kilometerendstand, gefahrene Kilometer), Ausgangs- u. Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (VwGH 21.10.1993, 92/15/0001).

Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstellt, ist es weiters neben den inhaltlichen Vorgaben vor allem auch zeitnah zu führen (vgl. Doralt/Mayr/Herupg, EStG13, § 16 Tz 220, Stichwort „Fahrtkosten“, mwN). Ziel ordnungsgemäßer Aufzeichnungen muss sein, die unzutreffende Zuordnung bzw. gänzliche Nichtberücksichtigung einzelner Privatfahrten zum beruflichen Nutzungsanteil möglichst auszuschließen. Dieser Anforderung wird nur eine fortlaufende und zeitnahe Erfassung der Fahrten in einem geschlossenen Verzeichnis gerecht, das aufgrund seiner äußeren Gestaltung geeignet ist, jedenfalls im Regelfall nachträgliche Abänderungen, Streichungen und Ergänzungen kenntlich werden zu lassen.

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich als Privatfahrten aufzuzeichnen; sie sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. einem allfällig zustehenden Pendlerpauschale (inkl. Pendlereuro) abgegolten. Mit der Höhe der beantragten Ausgaben erhöht sich auch der Anspruch an die Nachweise.

Die gegenständlich vorgelegten Fahrtenbücher wurden handschriftlich geführt und beinhalten folgende Spalten: Datum, Fahrziel, Diäten, Abzug (Diäten), Arbeitsbeginn, Arbeitsende, getankt bei km, km-Stand Ende, gefahrene km-beruflich, gefahrene km-privat. In der Spalte Fahrziel sind Ortsangaben eingetragen wie z.B: ***17***; ***18***. Die jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner bzw. der konkrete Gegenstand und Zweck der dienstlichen Verrichtung wurden in allen vorgelegten Fahrtenbüchern nicht angeführt.

Das von ***6*** geführte Fahrtenbuch wies folgende Spalten auf: Datum, Fahrtstrecke (Ausgangspunkt-Zielpunkt), Zweck (der betrieblichen Fahrt), km-Stand (Abfahrt–Fahrtende), Gefahrene km (gesamt-betrieblich-privat) Zeit (von-bis), Tanken (Liter-Betrag), Unterschrift (Fahrer-Mitfahrer).

Die von der Bf zum Nachweis des Ansatzes des halben Sachbezugswertes vorgelegten Fahrtenbücher werden als Beweismittel dafür, dass mit den arbeitgebereigenen Kfz eine private Fahrtstrecke von maximal 6000 km jährlich zurückgelegt wurde, auf Grund der vom Finanzamt insgesamt festgestellten Mängel nicht anerkannt. Die Bf verweist zwar darauf, dass der Nachweis der privat gefahrenen Kilometer grundsätzlich auch anders erbracht werden kann, legte aber diesbezüglich keine anderen Unterlagen vor. Das Vorbringen, dass sich die angeführten Außendienstmitarbeiter regelmäßig von ihrem Wohnsitz aus zu den Kunden begeben haben, dass nicht die jeweils kürzeste Strecke zwischen den aufgesuchten Ordinationen, sondern die angesichts der jeweiligen Umstände zweckmäßigste Strecke zurückgelegt wird, dass „frustrierte“ Strecken zurückgelegt werden, bei denen der aufgesuchte Arzt nicht angetroffen wird bzw. für den Außendienstmitarbeiter nicht zur Verfügung steht und dass sich nicht jeder Kilometer im Fahrtenbuch finden lasse bzw. unter Umständen einzelne Anfahrtsorte nicht angeführt sind, weil dies nicht zumutbar, noch angesichts des Platzes der üblichen Fahrtenbuchvordrucke, wie sie im Papierfachhandel erhältlich sind, möglich sei, stellt keinen Nachweis über die Zurücklegung bestimmter Fahrtstrecken dar.

Der Umstand, dass bei allen Dienstnehmern (bis auf ***21***) bei den Werkstattaufenthalten die in den Rechnungen vermerkten Kilometerstände mit den Kilometerständen in den Fahrtenbüchern nicht übereinstimmen, zeugt im Zusammenwirken mit den unzureichenden Angaben bei den Fahrzielen davon, dass die Fahrtenbücher nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln. Diese Ansicht wird dadurch bestärkt, dass an Krankenstands- oder Urlaubstagen (siehe bei ***21*** und ***22***) beruflich gefahrene Kilometer eingetragen wurden.

Entgegen dem Vorbringen in der Ergänzung zu den Beschwerden, wonach die angeführten Außendienstmitarbeiter ein den angeführten Kriterien entsprechendes Fahrtenbuch geführt haben, sind augenscheinliche Mängel der vorgelegten Fahrtenbücher bereits darin zu erkennen, dass die Fahrziele nur mit Ortsangaben oder mit Postleitzahlen und teilweise unleserlich ohne Angabe des Zwecks der Fahrt erfasst wurden. Dadurch ist die geforderte Überprüfbarkeit der Fahrtenbücher mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin nicht gewährleistet, weil erst durch entsprechende Nachfrage überprüft werden kann, ob die angegebene Kilometeranzahl dem tatsächlichen Fahrtziel entspricht.

Das Vorbringen der Bf, dass die Behörde bei unleserlichen oder scheinbar unklaren bzw. widersprüchlichen Aufzeichnungen verpflichtet wäre, im Rahmen der freien Beweiswürdigung nach objektiven Gesichtspunkten unter Berücksichtigung alternativer Beweismittel schlüssig zu begründen, warum beim einzelnen Mitarbeiter die maßgebliche Kilometergrenze überschritten wurde, widerspricht dem von der Judikatur geforderten Grundsatz, wonach die Fahrtenbücher so zu führen sind, dass sie mit vertretbarem Aufwand überprüft werden können. Das ist jedoch nicht gewährleistet, wenn Fahrtziele überwiegend ungenau angeführt sind und nur durch Nachfrage und weitere Ermittlungen die angegebenen Kilometerangaben überprüft werden können.

Das Finanzamt hat nach Einbringung der Beschwerden bzw. der Ergänzungen zu den Beschwerden am 27.4.2012 weitere Erhebungen betreffend die ordnungsgemäße Führung der Fahrtenbücher durchgeführt. Dabei wurde, wie oben dargestellt, unter anderem festgestellt, dass ergänzend zu den im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung dargestellten Mängeln die in den Fahrtenbüchern vermerkten Kilometerständen nicht mit den Kilometerständen in den Servicerechnungen übereingestimmt haben.

Nachdem aus den vorgelegten Akten des Finanzamtes nicht erkennbar ist, ob diese Feststellungen des Finanzamtes vom 27.4.2012 der Bf zur Kenntnis gelangt sind, wurde der Bf mit Ergänzungsersuchen vom 16.8.2022 die Gelegenheit gegeben, hierzu Stellung zu nehmen. Die Bf gab jedoch zu den Feststellungen des Finanzamtes betreffend die Fahrtenbücher keine Stellungnahme ab, sondern erwiderte, dass keine Stellungnahme abgegeben werden könne, da die Ermittlungen vor über 10 Jahren stattgefunden hätten bzw. die zugrundeliegenden Sachverhalte bis in das Kalenderjahr 2006 zurückreichen würden.

Hierzu ist auf § 132 Abs. 1 BAO zu verweisen, woraus klar hervorgeht, dass Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren sind; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Die Bf kann sich nicht darauf berufen, nicht in Kenntnis darüber gewesen zu sein, dass die angesprochenen Fahrtenbücher Beweismittel im anhängigen Beschwerdeverfahren darstellen, da dieser Umstand eindeutig während des Prüfungsverfahrens kommuniziert und auch aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ersichtlich ist. Überdies hat die Bf in ihrem ergänzenden Schreiben zur Beschwerde vom 20.3.2012 angeboten, allfällige Unklarheiten oder scheinbare Widersprüchlichkeiten, die sich aufgrund der Fahrtenbücher im Hinblick auf die Privatnutzung ergeben, durch schlüssige Fakten und Belege zu widerlegen.

Damit kann die Bf auch nicht behaupten, dass ihr bzw. ihren Mitarbeitern nicht die Möglichkeit eingeräumt worden wäre, allfällige Unklarheiten oder scheinbare Widersprüchlichkeiten, die sich aufgrund der Fahrtenbücher im Hinblick auf die Privatnutzung ergeben haben, durch schlüssige Fakten und Belege zu widerlegen.

Zusammenfassend ergeben sich aus den Feststellungen des Finanzamtes folgende Mängel der Fahrtenbücher:

- die Kilometerstände im Fahrtenbuch stimmten mit den Kilometerständen auf den durchgeführten Servicerechnungen nicht überein (**2**, **3**, **4**, **6**)

- bei einer Privatfahrt wurden die zurückgelegten Kilometer unter betrieblich eingetragen (**2**)
- in der Spalte Fahrtstrecke wurden keine genauen Fahrtstrecken, sondern lediglich Ziele oder Postleitzahlen eingetragen, anhand derer die zurückgelegten Kilometer nicht nachvollzogen werden können (**2**, **3**, **4**, **5**)
- die eingetragenen Kilometerstände enden vorwiegend auf 5 oder Null (bei allen betroffenen Dienstnehmern)
- die Fahrt zum durchgeführten Service wurde nicht im Fahrtenbuch vermerkt (**3**)
- Eintragung einer beruflichen Fahrt (zum Servicetermin), obwohl sich der Dienstnehmer im Urlaub befunden hat, weiters konnte für dieses Service keine Rechnung vorgelegt werden (**3**), Eintragung einer beruflichen Fahrt obwohl der Dienstnehmer krank gemeldet war (**5**)
- über längere Zeiträume wurden keine Privatfahrten eingetragen, obwohl kein eigenes privates Fahrzeug vorhanden war (**2**, **4**, **5**)

Bezüglich des Vorbringens der pauschalen Nachversteuerung ist darauf hinzuweisen, dass aufgrund der dargestellten Mängel bei allen betroffenen Dienstnehmern die Aufzeichnungen der privaten Fahrten nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen haben.

Neben dem Fahrtenbuch verwies die Bf darauf, dass alle fünf angeführten Außendienstmitarbeiter regelmäßig von ihrem Wohnsitz aus tätig waren und sich von dort aus zu den Kunden begeben haben und dort ihre Innendiensttätigkeiten durchgeführt haben. Weiters wird eingewendet, dass gerade bei Pharmavertretern es dazu kommen kann, dass nicht die jeweils kürzeste Strecke zwischen den aufgesuchten Ordinationen, sondern die angesichts der jeweiligen Umstände zweckmäßigste Strecke zurückgelegt wird. Darüber hinaus werde eine nicht unbeträchtliche Zahl „frustrierter“ Strecken zurückgelegt, bei denen der aufgesuchte Arzt nicht angetroffen wird bzw. für den Außendienstmitarbeiter nicht zur Verfügung steht. Es liege auf der Hand, dass sich nicht jeder Kilometer im Fahrtenbuch finden lasse bzw. unter Umständen einzelne Anfahrtsorte nicht angeführt sind, weil dies nicht zumutbar, noch angesichts des Platzes der üblichen Fahrtenbuchvordrucke, wie sie im Papierfachhandel erhältlich sind, möglich sei.

Weitere in diesem Zusammenhang der Beweisführung dienliche Unterlagen legte die Bf nicht vor.

Wenngleich es denkbar ist, dass die betroffenen Dienstnehmer ihre Außendiensttätigkeit (teilweise) von zu Hause aus angetreten haben, ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass

auch die in der Argumentation der Bf angesprochene Fahrten mit entsprechenden Anmerkungen leicht nachvollziehbar samt den dafür zurückgelegten Kilometern im Fahrtenbuch eingetragen werden können. Das Argument, dass in handelsüblichen Fahrtenbüchern zu wenig Platz für derartige Eintragungen vorgesehen ist, ist nicht stichhaltig, da nichts dagegenspricht, die Eintragungen bei Bedarf über mehrere Zeilen zu schreiben und dadurch die Angaben zu den Fahrten leicht nachgeprüft werden können. Der von der Bf vertretenen Ansicht, dass sich nicht jeder Kilometer im Fahrtenbuch finden lasse bzw. unter Umständen einzelne Anfahrtssorte nicht angeführt sind, weil dies nicht zumutbar sei, steht das strenge Nachweisprinzip nach § 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge entgegen. Werden derartiger Fahrten im Nachhinein behauptet kann daraus der Nachweis im Sinne der oben genannten Verordnung nicht gelingen.

Aus den festgestellten Mängeln in der Führung der Fahrtenbücher und den sich daraus ergebenden Widersprüchen muss zwangsläufig geschlossen werden, dass die von den betroffenen Dienstnehmern in den Fahrtenbüchern aufgezeichneten privaten Fahrten und die sich in der Folge ergebenden Sachbezugsbewertungen für privat gefahrene Kilometer unter 6.000 km pro Jahr durch die Bf nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen haben. Die Aussage in der Vorhaltsbeantwortung vom 26.9.2022, dass keine Stellungnahme auf Grund des langen Zeitraums eingebracht werden könne, kann nur dahingehend interpretiert werden, dass die ergänzenden Feststellungen des Finanzamtes zu den Fahrtenbüchern derart eindeutig sind, dass die Bf dem schlussendlich nichts entgegensetzen konnte. Es kann somit die unzutreffende Zuordnung einzelner Privatfahrten zum beruflichen Nutzungsanteil bzw. gänzliche Nichtberücksichtigung keinesfalls ausgeschlossen werden.

Zusammenfassend entsprechen die vorgelegten Fahrtenbücher auf Grund der aufgezeigten Mängel bei weitem nicht den Anforderungen der Rechtsprechung, wonach die dem Nachweis der Privatfahrten an der Gesamtleistung dienenden Aufzeichnungen hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Die behauptete geringe Anzahl privater Fahrten kann nicht mit der von der Rechtsprechung geforderten Bestimmtheit nachvollzogen werden.

Das Finanzamt hat daher zu Recht bei den angeführten Dienstnehmern die vollen Sachbezugswerte laut Sachbezugsverordnung, abzüglich der in den Lohnkonten berücksichtigten Sachbezugswerte, laut Bericht angesetzt und die Lohnsteuer und den DB und DZ nachgefordert. Der Höhe nach wurden die vom Prüfungsorgan ermittelten Beträge nicht angefochten.

Stock Options, Arbeitslohn von dritter Seite:

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

Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber 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.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Strittig ist, ob die Vorteile aus den Stockoptions, die den im Bericht angeführten Personen im Jahr 2010 zugeflossen sind, als von der Bf als Arbeitgeberin oder als Bezüge von dritter Seite (der Konzernmutter) stammend zu werten sind und damit die vom Finanzamt für das Jahr 2010 festgesetzten Nachforderungen im Haftungs- und Abgabenbescheid an die Bf zu Recht erfolgt sind.

Die Haftung gemäß § 82 EStG 1988 ist ausgeschlossen (vgl. Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Tz. 9 zu § 82) für Lohnzahlungen, die nicht der Arbeitgeber selbst, sondern ein Dritter geleistet hat (vgl. VwGH 16.1.1991, 89/13/0166; VwGH 28.5.1998, 96/15/0215; VwGH 24.7.2007, 2007/14/0028; VwGH 20.2.2008, 2006/15/0171; VwGH 29.4.2010, 2007/15/0293; VwGH 29.4.2010, 2008/15/0152). Daran ändert es nichts, wenn der Dritte und der Arbeitgeber kapitalmäßig verflochten sind oder wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten – sog Stock Options (Aktienoptionen) seitens der ausländischen Konzernobergesellschaft – Kenntnis erlangt und sie befürwortet (VwGH 28.5.1998, 96/15/0215; 24.7.2007, 2007/14/0028; 29.4.2010, 2007/15/0293; 24.10.2012, 2008/13/0106; 1.9.2015, Ro 2014/15/0029, 0030).

Die Haftung nach § 82 EStG 1988 erstreckt sich also nicht auf jene Lohnzahlungen, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern ohne eine solche Veranlassung von dritter Seite geleistet werden (VwGH 24.7.2007, 2007/14/0028; 20.2.2008, 2006/15/0171; 24.10.2012, 2008/13/0106; 1.9.2015, Ro 2014/15/0029).

Die Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer kann nur dann gegeben sein, wenn sich die Leistung des Dritten als „Verkürzung des Zahlungsweges“ darstellt, wenn die Zahlung des Dritten etwa eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilgt, wenn sie also ihren Ursprung im Arbeitsverhältnis hat und wirtschaftlich dem Arbeitgeber zurechenbar ist (VwGH 28.5.1998, 96/15/0215; 24.7.2007, 2007/14/0028; 24.10.2012, 2008/13/0106; 1.9.2015, Ro 2014/15/0029). Arbeitslohn von dritter Seite unterliegt damit nicht dem Lohnsteuerabzug, sondern ist im Wege der Veranlagung zu erfassen (vgl. VwGH vom 29. April 2010, 2007/15/0293, mwN).

Was die durch § 82 EStG 1988 normierte Haftung des Arbeitgebers im Hinblick auf die Bestimmung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 (idF vor BGBl. I Nr. 105/2014) betrifft, hat der VwGH im Erkenntnis vom 1.9.2015, Ro 2014/15/0029, im Fall der Bf selbst betreffend die Kommunalsteuer, die oben zitierte Rechtsprechung bestätigt.

Aus dem von der Bf vorgelegten „*Aktienoptionsplan 2003*“ ergibt sich unter Anderem:

Der Aktienoptionsplan wurde am 28.5.2003 von der Hauptversammlung der in Deutschland ansässigen ***19*** Aktiengesellschaft beschlossen. Demnach sollen an die Mitglieder des Vorstandes und an andere Mitarbeiter der Gesellschaft und der mit ihr verbundenen Gesellschaften innerhalb der ***16*** Wandelschuldverschreibungen ausgegeben werden, die die Inhaber dazu berechtigen, eine bestimmte Anzahl von Aktien zu zeichnen.

Zweck dieses Planes ist die Förderung des Erfolgs der Gesellschaft durch Schaffung zusätzlicher Mittel in Form einer Gewährung von Wandelschuldverschreibungen, wodurch die Unternehmensführung und Mitarbeiter der ***16*** in leitenden Positionen einschließlich der Mitglieder des Vorstands für überdurchschnittliche Leistungen zur Steigerung des Unternehmenswerts belohnt und motiviert werden sollen.

Der Vorstand und der Aufsichtsrat sind gemäß Beschluss der Hauptversammlung vom 28. Mai 2003 bevollmächtigt, jedes Jahr bis zum 27. Mai 2008 bis zu zwanzig Prozent (20%) der gesamten Anzahl der verfügbaren Wandelschuldverschreibungen an die Teilnehmer auszugeben.

Wandelschuldverschreibungen können nur an die folgenden Personengruppen (nachfolgend die „Teilnehmer“) ausgegeben werden:

- a) Mitglieder des Vorstands der Gesellschaft,
- b) Mitglieder der Geschäftsführung der verbundenen Unternehmen innerhalb der ***16***,
- c) leitende Angestellte (im Sinne der Einstufung durch die Gesellschaft) in der Gesellschaft und in verbundenen Unternehmen innerhalb der ***16***,
- d) sonstige Mitarbeiter in der Gesellschaft außerhalb Deutschlands und in verbundenen Unternehmen innerhalb der ***16*** außerhalb Deutschlands.

Der Vorstand entscheidet jährlich darüber, ob die Teilnehmer (mit Ausnahme der Mitglieder des Vorstands) zum Bezug von Wandelschuldverschreibungen berechtigt sind. Der Aufsichtsrat entscheidet darüber, ob die einzelnen Mitglieder des Vorstands zum Bezug von Wandelschuldverschreibungen berechtigt sind.

Die Anzahl der einem Teilnehmer gewährten Wandelschuldverschreibungen bestimmt sich auf der Grundlage der individuellen Leistung des Teilnehmers und seiner Verantwortung für die

16. Diese Feststellung wird bezüglich der Teilnehmer (bei denen es sich nicht um Mitglieder des Vorstands handelt) jährlich durch den Vorstand und bezüglich Mitgliedern des Vorstands durch den Aufsichtsrat getroffen. Der Vorstand bestimmt mit Zustimmung des Aufsichtsrates eine maximale Anzahl der Wandelschuldverschreibungen, die an die Teilnehmer (mit Ausnahme der Mitglieder des Vorstands) ausgegeben werden können. Diese maximale Anzahl kann u.a. je nach Grad der ausgeübten Verantwortung variieren. Der Aufsichtsrat kann die maximale Anzahl der an die Mitglieder des Vorstands auszugebenden Wandelschuldverschreibungen festlegen. Diese maximale Anzahl kann dabei je nach Grad der ausgeübten Verantwortung variieren.

Auf die Gewährung von Wandelschuldverschreibungen aufgrund dieses Planes besteht kein rechtlicher Anspruch.

Die Bf selbst gibt als wesentliche Parameter dieses Programms folgende Punkte an:

*„Teilnahmeberechtigt sind nach dem Aktienoptionsplan „leitende Angestellte (iSd Einstufung durch die Gesellschaft)“. Die Anzahl der gewährten Wandelschuldverschreibungen bestimmt sich primär nach der „Verantwortung für die ***16***“ und wird vom Vorstand der ***19*** Aktiengesellschaft festgelegt.*

In den Jahren 2003 bis 2008 (jeweils am ersten Werktag im Juli) werden Wandelschuldverschreibungen zum Nominalwert von 2,56 €/Stück ausgegeben. Diese Schuldverschreibungen, die bei einer ausgewählten Bank verwahrt werden, werden mit 5,5 % jährlich nachschüssig verzinst.

Hinsichtlich des Kaufpreises der Wandelschuldverschreibungen werden den Teilnehmern entsprechende Darlehen, deren Laufzeit mit der Laufzeit der Wandelschuldverschreibung begrenzt ist und die mit 5,5 % zu verzinsen sind, gewährt. Die Wandelschuldverschreibungen berechtigen dazu, diese nach Ablauf einer bestimmten Wartefrist (Wandlung für ein Drittel ab dem zweiten Jahr nach der Gewährung, für ein weiteres Drittel ab dem dritten Jahr und für das verbleibende Drittel ab dem vierten Jahr) innerhalb von zehn Jahren ab Gewährung in Aktien (entweder Stamm- oder Vorzugsaktien) an der Muttergesellschaft umzuwandeln.

Der Wandlungspreis ergibt sich aus der Differenz zwischen dem durchschnittlichen Börsenwert während der letzten 30 Börsentage vor der Gewährung der Wandelschuldverschreibung abzüglich des Kaufpreises der Wandelschuldverschreibung.

*Die Wandelschuldverschreibungen sind nicht durch Rechtsgeschäfte unter Lebenden übertragbar; im Falle des Todes gehen die Rechte aus den Wandelschuldverschreibungen auf die Erben über. Außerdem ist das Wandlungsrecht grundsätzlich (außer bei einem Übergang in die Pension) an ein aufrechtes Beschäftigungsverhältnis zur ***19*** gebunden.*

Falls die Wandelschuldverschreibung nicht gewandelt wird, wird sie am Ende der Laufzeit zum Nennwert zurückgezahlt.“

Das Finanzamt führt in diesem Zusammenhang im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung aus, dass festgestellt wurde, dass die Bf als Arbeitgeberin der betroffenen Dienstnehmer ein gewisses Vorschlagsrecht bei der Zuteilung der Wandelschuldverschreibungen wahrnehmen hätte können und auch die Beträge an die Bf ausbezahlt wurden mit dem Hinweis, dass die „Erträge an die gehaltsabrechnende Stelle zur weiteren Verarbeitung“ gemeldet werden.

Das Bundesfinanzgericht kommt zu folgender Beurteilung:

Nach den Ausführungen in der Präambel wurde der Aktienoptionsplans von der Hauptversammlung der ***7*** beschlossen, weswegen davon auszugehen ist, dass die Bf als Tochtergesellschaft der ***7*** nicht bestimmend an der Erstellung des Aktienoptionsplans beteiligt war.

Die Personengruppen (Teilnehmer), an die Wandelschuldverschreibungen ausgegeben werden können, wurden bereits im Aktienoptionsplan von der Hauptversammlung vorgegeben (Mitglieder des Vorstands der Gesellschaft, Mitglieder der Geschäftsführung der verbundenen Unternehmen innerhalb der ***16***, leitende Angestellte im Sinne der Einstufung durch die Gesellschaft in der Gesellschaft und in verbundenen Unternehmen innerhalb der ***16***, sonstige Mitarbeiter in der Gesellschaft außerhalb Deutschlands und in verbundenen Unternehmen innerhalb der ***16*** außerhalb Deutschlands). Der Bf war es demnach nicht möglich auf die Auswahl der Personengruppen (Teilnehmer) Einfluss zu nehmen, da diese von vorneherein festgestanden sind.

Ob Beschäftigte in den Personengruppen am Aktienoptionsplan teilnehmen dürfen, entscheidet jährlich der Vorstand der ***7***. Die Bf kann somit nicht direkt bestimmen, wer zum Bezug von Wandelschuldverschreibungen berechtigt ist.

Wie viele Wandelschuldverschreibungen ein Teilnehmer beziehen darf wird auf Grund seiner individuellen Leistung und seiner Verantwortung für die ***16*** bestimmt. Das bedeutet, dass auch darüber die Bf nicht nach ihrem eigenen Willen bestimmen kann.

Wenn im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ausgeführt wird, dass die Bf ein gewisses Vorschlagsrecht bei der Zuteilung der Wandelschuldverschreibungen wahrnehmen könne und auch die Beträge an die Bf ausbezahlt werden würden mit dem Hinweis, dass die Erträge an die gehaltsberechnende Stelle zur weiteren Verarbeitung gemeldet werden würden, kann daraus nicht abgeleitet werden, dass die Bezüge auf Veranlassung der Bf als Arbeitgeberin an die betroffenen Dienstnehmer ausbezahlt wurden, da es nach der Rechtsprechung des VwGH nicht schadet, wenn der Dritte und der Arbeitgeber kapitalmäßig verflochten sind oder wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten Kenntnis erlangt

und sie befürwortet. Weiters ist ausgeschlossen, dass die Bezüge aus den Wandelschuldverschreibungen als Zahlungen der ***7*** eine Schuld der Bf an die betroffenen Dienstnehmer darstellen, da die Teilnehmer am Aktienoptionsplan darauf keinen rechtlichen Anspruch haben. Nach den vom Finanzamt unwidersprochen gebliebenen Angaben der Bf gibt es in den mit den betroffenen Dienstnehmern abgeschlossenen Dienstverträgen diesbezüglich keine Vereinbarungen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes handelt es sich aus den vorgenannten Gründen bei den vom Prüfer iZm Wandelschuldverschreibungen nachversteuerten Bezügen um Arbeitslohn von dritter Seite, der nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegt, sondern im Wege der Veranlagung zu erfassen ist (vgl. VwGH vom 29. April 2010, 2007/15/0293, mwN). Eine Auseinandersetzung mit der in § 3 Abs. 1 Z 15 c EStG 1988 normierten Begünstigung erübrigt sich in diesem Beschwerdeverfahren.

Zur Verpflichtung den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen ist auf § 41 Abs. 3 FLAG 1967 zu verweisen, wonach der Dienstgeberbeitrag von der Summe der in einem Kalendermonat ausbezahlten Arbeitslöhne zu berechnen ist. Unter Arbeitslöhnen sind dabei Zahlungen an die unter den Dienstnehmerbegriff fallenden Personen anzusehen. Unter dem Begriff der Bezüge aus nichtselbständiger Tätigkeit sind alle Zahlungen und geldwerte Vorteile zu verstehen, die dem Arbeitnehmer aufgrund seines Dienstverhältnisses zufließen. Ausgenommen sind jedoch Bezüge, die zwar in einem Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen, jedoch von dritter Seite geleistet werden. Daran ändert auch nichts, wenn Zahlungen durch einen Dritten erfolgen, der mit dem Arbeitgeber kapitalmäßig verflochten ist oder wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten Kenntnis erlangt und sie befürwortet (vgl. Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke, Kommentar zum FLAG, Rz 48 zu § 41).

Das bedeutet, dass von den gewährten Stockoptions auch kein Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu berechnen und abzuführen ist.

Angemerkt wird, dass das OÖ. Landesverwaltungsgericht in seiner stattgebenden und den angefochtenen Bescheid des Stadtsenates der Stadt ***15*** aufhebenden Entscheidung vom 27.11.2015, LVwG-450009/36/Gf/Mu, in der Beschwerdesache der gegenständlichen Bf betreffend Nachforderung der Kommunalsteuer 2006 bis 2010 für nach dem „Aktienoptionsplan 2003“ gewährte Stockoptions zu der Ansicht gelangte, dass diese Zahlungen faktisch zwar von der Bf als Dienstgeberin allerdings auf Veranlassung der Muttergesellschaft der bf GmbH, also eines Dritten, erbracht wurden, sodass es sich hierbei nicht um einen Arbeitslohn handelt und diese Zahlungen daher nicht in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer einzurechnen sind.

Die aus dem Spruch ersichtlichen Festsetzungen der nachgeforderten Beträge für das Jahr 2010 ergeben sich aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung (Seite 18) und den angefochtenen Bescheiden wie folgt:

Lohnsteuer 2010:

Lohnsteuernachforderung laut angefochtenem Bescheid	€ 482.514,00
abz. nachgeforderte Lohnsteuer iZm Wandelschuldverschreibungen	- € 470.884,44
Lohnsteuer laut BFG	€ 11.629,56

DB 2010:

DB-Nachforderung laut angefochtenem Bescheid	€ 50.288,38
abz. errechneter DB iZm Wandelschuldverschreibungen	- € 48.986,14
DB laut BFG	€ 1.302,24

DZ 2020:

DZ-Nachforderung laut angefochtenem Bescheid	€ 4.421,76
abz. errechneter DZ iZm Wandelschuldverschreibungen	- € 3.871,88
abz. errechneter DZ iZm Wandelschuldverschreibungen	-€ 434,20
DZ laut BFG	€ 115,75

Für die festgesetzten Säumniszuschläge gilt Folgendes:

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird.

Gemäß § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Gemäß § 217 Abs. 9 BAO sind Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen.

Dass die vorgeschriebenen Abgaben nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge erwirkt worden sind, wurde nicht bestritten, weswegen die Festsetzung der Säumniszuschläge dem Grunde nach zu Recht erfolgt ist.

Gemäß § 217 Abs. 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Die festgesetzten Säumniszuschläge betreffend die Nachforderungen in den angefochtenen Bescheiden für die Jahre 2006 bis 2009 bleiben unverändert.

Der festgesetzte Säumniszuschlag für die nachgeforderte Lohnsteuer für das Jahr 2010 in Höhe von 9.650,28 vermindert sich entsprechend der Senkung der nachgeforderten Lohnsteuer iHv 482.514,00 auf € 11.629,56 um € 9.417,69 auf € 232,59.

Die festgesetzten Säumniszuschläge für den Dienstgerbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 erreichen nach Verminderung der Bemessungsgrundlage nicht mehr den Betrag von 50 Euro und waren gemäß § 217 Abs. 9 BAO nicht festzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 21. September 2023