

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, Adamgasse 23, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 11. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 11. März 2019 über die Abweisung des Antrages gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der Bescheide vom 12.12.2017 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) samt Säumniszuschlägen für die Jahre 2015 und 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bescheide vom 12.12.2017 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2015 und 2016 samt Säumniszuschlägen werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung fest, dass die Bezüge aus der Ausübung der Stock Options diverser Dienstnehmer durch die Beschwerdeführerin (Bf) als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zwar der Lohnsteuer aber nicht dem Dienstgeberbeitrag (DB) und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) unterzogen wurden. Diesen Vorteil rechnete das Prüfungsorgan als sonstige Vergütung der Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hinzu, wodurch es zu einer Abgabennachbelastung kam. Die diesbezüglichen vom Finanzamt

erlassenen Bescheide betreffend die Nachforderung des DB und DZ für die Jahre 2015 und 2016 erwachsen in Rechtskraft.

Antrag gemäß § 299 iVm § 302 BAO:

Mit Schreiben vom 8.2.2018 stellte die Bf im Wege ihrer bevollmächtigten steuerlichen Vertretung den Antrag gemäß § 299 iVm § 302 BAO auf Aufhebung der oben genannten Bescheide und führte aus, dass verschiedenen Arbeitnehmern der Bf seitens der deutschen Konzern-Muttergesellschaft nicht übertragbare Optionen auf den Erwerb von Anteilen an diesem Unternehmen eingeräumt wurden.

Im Hinblick darauf, dass der Arbeitgeber aufgrund der ab 30. Dezember 2014 in Kraft getretenen Änderung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 im Rahmen des zweiten AbgÄG 2014 die Lohnsteuer auch für Zuwendungen von dritter Seite einzubehalten hat, wenn er weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen geleistet werden, wurden der Bf im Rahmen der oben angeführten Bescheide diesbezüglich Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds (DB) samt Zuschlag (DZ) vorgeschrieben.

Da sich der Spruch dieser Bescheide als nicht richtig erweisen würde, werde gemäß § 299 Abs. 1 BAO iVm § 302 BAO der Antrag auf Aufhebung dieser Bescheide gestellt. Auch für das nachfolgende Jahr 2017 sei aus der Ausübung der Optionsrechte kein DB und kein DZ entrichtet worden.

Begründend wird ausgeführt, dass der VwGH mehrfach zur bis 2014 geltenden Rechtslage entschieden habe, dass Entgelte, die ein Dritter gewährt bzw. veranlasst habe, selbst dann nicht im Rahmen des Lohnsteuerverfahrens des Arbeitgebers einzubeziehen waren, wenn der Arbeitgeber von diesen Zahlungen gewusst und sie befürwortet habe bzw. wenn es sich beim Dritten und beim Arbeitgeber um verbundene Unternehmen gehandelt habe. Die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Abfuhr der Lohnsteuer beschränkte sich daher ausschließlich auf Zuwendungen an seine Arbeitnehmer, die vom ihm veranlasst bzw. geschuldet werden.

Der VwGH habe mehrfach ausdrücklich festgehalten, dass diese Einschränkung hinsichtlich der Einbeziehung eines Entgelts von dritter Seite in die Lohnverrechnung auch für Zwecke der steuerlichen Lohnnebenkosten, also hinsichtlich der Kommunalsteuer und des DB zum Familienlastenausgleichsfonds samt DZ, gelten würde (zB VwGH 24. Juli 2007, 2007/14/0028). Es liege sogar eine Entscheidung des VwGH zum konkret vorliegenden Fall vor: In der Entscheidung des VwGH vom 1.9.2015, Ro 2014/15/0029 und 0030-7, sei festgehalten worden, dass die Bf hinsichtlich der von der ausländischen Konzern-Muttergesellschaft eingeräumten Optionen zum begünstigten Erwerb von Anteilen an diesem Unternehmen nicht zur Entrichtung der Lohnsteuer und der Kommunalsteuer verpflichtet sei.

Die durch das zweite AbgÄG 2014 verankerte Neuregelung in § 78 Abs. 1 EStG 1988, wonach der Arbeitgeber auch von einem Dritten geleistete Vergütungen zu berücksichtigen habe, wenn er weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen geleistet werden, beziehe sich ausschließlich auf die Lohnsteuer und bewirke aber keine Änderung der Rechtslage hinsichtlich der Entrichtung der Lohnnebenkosten, also hinsichtlich der Entrichtung der Kommunalsteuer und des DB zum Familienlastenausgleichsfonds samt DZ.

Als Arbeitslohn iSd Regelungen des § 5 KommStG bzw. § 41 FLAG 1967 könnten nur solche Zuwendungen angesehen werden, die das Arbeitgeberunternehmen selbst veranlasst und geleistet habe, nicht aber solche, die von dritter Seite gewährt werden würden, (vgl. zB Taucher, Kommunalsteuer-Kommentar, § 5, Rz 46; Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke [Hrsg]: FLAG-Kommentar, §§ 41 ff, Rz 48). Daran würden auch die Regelungen des § 43 FLAG 1967 nichts ändern, weil sich diese nur auf das Verfahren über die Abfuhr der vom Arbeitnehmer zu tragenden Lohnsteuer, nicht aber auf die materiell-rechtliche Verpflichtungen zur Tragung des DB durch den Arbeitgeber beziehen würden. Die Verpflichtung, hinsichtlich der allein vom Arbeitgeberunternehmen zu tragenden Lohnnebenkosten auch solche Zuwendungen zu berücksichtigen, die von ihm - wie im vorliegenden Fall - weder unmittelbar noch mittelbar veranlasst wurden, wäre auch aus verfassungsrechtlicher Sicht höchst problematisch.

Dass sich die Rechtslage zur Frage der Einbeziehung eines von dritter Seite gewährten Entgelts hinsichtlich der Lohnnebenkosten durch die Ergänzung des - ausschließlich auf die Lohnsteuerhaftung bezogenen - § 78 Abs. 1 EStG 1988 im Zuge des zweiten AbgÄG 2014 nicht geändert hat, werde mittlerweile auch durch die jüngst diesbezüglich adaptierte Information des BMF zum KommStG 1993 vom 29. Jänner 2018, BMF-010222/0114-IV/7/2017, klargestellt:

Nach Rz 58 besteht „bei Entgelt von dritter Seite ohne Arbeitslohncharakter (somit nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers) ... unabhängig von einer Lohnsteuerabzugsverpflichtung gemäß § 78 EStG keine Kommunalsteuerpflicht.

Da die Bf von den seitens der deutschen Konzern-Muttergesellschaft eingeräumten Optionsrechten auf den begünstigten Erwerb von Anteilen an diesem Unternehmen zwar wisse, auf die Gewährung dieser Zuwendungen aber weder direkt noch indirekt Einfluss nehme bzw. diese Zuwendungen nicht (mit-)veranlasst habe, könne sie diesbezüglich zweifellos nicht zur Entrichtung von Kommunalsteuer bzw. zur Entrichtung des DB samt DZ verpflichtet sein. Es werde um antragsgemäße Erledigung ersucht.

Ergänzungsersuchen des Finanzamtes an die Bf:

In einem Ergänzungsersuchen nahm das Finanzamt Bezug auf das Erkenntnis des VwGH vom 01.09.2015, Ro 2014/15/0029, und ersuchte die Bf in diesem Zusammenhang darzulegen, auf wessen Veranlassung die Ausgabe der Stock Options erfolgte, weiters wie die Gewährung der Stock Options (Ablauf) erfolgte, aus welchem Grunde den Arbeitnehmern die Stock Options

gewährt wurden, ob Vereinbarungen über die Gewährung der Stock Options existieren, falls ja, werde um Vorlage dieser Vereinbarungen ersucht und wie und durch wen die Auswahl, welchen Arbeitnehmern die Stock Options gewährt wurden, erfolgte.

In Beantwortung dieses Vorhalts hielt die Bf zunächst fest, dass die Wurzel für die Gewährung der Stock Options in der dienstvertraglichen Tätigkeit der leitenden Angestellten für die jeweilige Konzerngesellschaft liegen würde. Der Vorteil aus der Gewährung bzw. Ausübung der Stock Options sei daher unstrittig den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen. Die rechtlichen Voraussetzungen dafür, dass die Bf als Arbeitgeberunternehmen diesbezüglich Lohnnebenkosten entrichten müsse, würden aber aus folgenden Gründen nicht vorliegen:

Über die Einräumung des bzw. die Einbeziehung in das vorliegende Aktienoptionsprogramm für leitende Mitarbeiter des ***1***-Konzerns entscheide allein und ausschließlich die deutsche Konzernmuttergesellschaft, die in ***2*** ansässige ***3*** AG. Das vom Vorstand der angeführten Muttergesellschaft festgelegte Vergütungssystem der ***3*** AG für Managerpositionen (siehe Beilage) unterscheide zwischen einem positionsbezogenen und einem ermessensbezogenen Programm für Aktienoptionen bzw. Phantomoptionen, wobei die Einräumung der vorliegenden, in den Jahren 2015 und 2016 ausgeübten Optionen ausschließlich auf Basis des positionsbezogenen Programms basieren würde.

Bei diesem positionsbezogenen Programm habe der Vorstand der deutschen Muttergesellschaft für den gesamten Konzern weltweit abstrakt festgelegt, welchen nach Aufgaben- und Verantwortungsbereichen abgegrenzten Positionen in welchem Ausmaß Aktienoptionen zugeteilt werden würden. Die einzelnen Konzerngesellschaften bzw. deren Organe/Vertreter hätten kein Mitspracherecht und keinen Einfluss darauf, welche Konzernmitarbeiter in welchem Ausmaß diese Optionen erhalten würden.

Eine diesbezügliche Bestätigung, die die Geschäftsführung im Zuge eines einen Mitarbeiter betreffenden Verfahrens beim Bundesfinanzgericht Außenstelle Graz erteilt hat, sei diesem Schreiben beigelegt.

Da die Bf keinen Einfluss auf die Zuteilung der vorliegenden Optionen habe, seien diesbezüglich in den Dienstverträgen oder in anderen Vereinbarungen der betroffenen Manager mit dem Arbeitgeberunternehmen auch keinerlei Regelungen bzw. Hinweise enthalten. Sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Aktienoptionsplan könnten nur im Verhältnis zwischen den betreffenden Arbeitnehmern und der deutschen Konzernmuttergesellschaft bzw. deren Organen geltend gemacht werden.

Da der Vorteil aus der Optionsausübung von dritter Seite (der deutschen Konzernmuttergesellschaft, der ***3*** AG) und nicht von der Bf als Arbeitgeber gewährt werde und es insoweit am Arbeitslohncharakter dieser Zuwendung fehlen würde, könne keine Verpflichtung der Bf zur diesbezüglichen Entrichtung eines Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag

bestehen. Dies habe im Übrigen auch der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen des Erkenntnisses VwGH vom 1.9.2015, Ro 2014/15/0029 und 0030-7, bestätigt.

Als Beilagen wurden das Vergütungssystem der ***3*** AG für Managerpositionen (englisch und deutsch) sowie eine Bestätigung der Geschäftsführung übermittelt.

Angefochtener Bescheid:

In dem den Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der oben genannten Bescheide abweisenden Bescheid verweist das Finanzamt nach Darlegung des Sachverhalts und der gesetzlichen Bestimmungen darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH vom 01.09.2015, Ro 2014/15/0029, diesen konkreten Fall aus den Vorjahren betreffend Kommunalsteuer entschieden und festgehalten habe, dass ein Arbeitgeber auf Zahlungen von dritter Seite keine Kommunalsteuer zu leisten habe, sofern diese Zahlungen nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers geleistet werden. Dabei sei es von Relevanz ob die Vorteile des Aktienoptionsprogrammes den Arbeitnehmern auf Veranlassung des Arbeitgebers oder ohne solche Veranlassung von dritter Seite geleistet wurden. Wurden die Vorteile aus dem Aktienoptionsprogramm somit auf Veranlassung des Arbeitgebers geleistet, bestehe nach den oa. Ausführungen des VwGH jedenfalls Lohnnebenkostenpflicht. Wie der VwGH im oa. Erkenntnis deutlich ausführt, beziehe sich das Erkenntnis jedoch auf die Rechtslage vor Änderung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 durch das 2. Abgabenänderungsgesetz 214, BGBl I Nr 105/2014. Der VwGH lasse es in seiner Begründung offen, ob sich durch die Änderung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 im Bereich der Lohnnebenkosten etwas geändert habe und gehe diesbezüglich auch nicht darauf ein.

§ 78 Abs. 1 EStG 1988 idGF normiere eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung des Arbeitgebers für Vergütungen von einem Dritten an den Arbeitnehmer unter gewissen Voraussetzungen. Dass im gegenständlichen Fall zumindest ab 01.01.2014 eine derartige Lohnsteuerabzugsverpflichtung für die Vorteile aus dem Aktienprogramm von dritter Seite und somit eine Lohnzahlung iSd § 78 Abs. 1 EStG 1988 idGF gegeben sei, werde auch im Antrag nicht in Frage gestellt. In diesem Sinne werde durch § 78 Abs. 1 EStG 1988 zwar dem Arbeitgeber unter gewissen Voraussetzungen eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung von dritter Seite auferlegt. Eine Änderung im Bereich der Lohnnebenkosten bewirke § 78 EStG 1988 idF 2. AbgÄG 2014 jedoch nicht.

Handle es sich bei den Zahlungen des Dritten um eine Verkürzung des Zahlungsweges, liege Arbeitslohn vor und die Zahlungen würden der Lohnsteuer sowie Lohnnebenkosten unterliegen. Bei Entgelt von dritter Seite ohne Arbeitslohncharakter (somit nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers) bestehe unabhängig von einer Lohnsteuerabzugsverpflichtung gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 keine Lohnnebenkostenpflicht.

Gegenständlich liege jedoch, anders als im Antrag dargestellt, kein Entgelt von dritter Seite ohne Arbeitslohncharakter vor. Vielmehr sei die Gewährung der Stock Options auf Veranlassung und Einbindung des Arbeitgebers, somit der Antragstellerin erfolgt. Die Mitarbeiter, welche in den Genuss des Aktienoptionsprogramms gekommen sind, seien unter Berücksichtigung eines Mitsprache- und Vorschlagsrechts bzw. Einbindung der Antragstellerin ausgewählt worden.

Die Gewährung von Aktienoptionen an Mitarbeiter der Antragstellerin von der Konzernmutter sei nur möglich, wenn die Antragstellerin in die Gewährung miteingebunden werde. Eine Gewährung ohne Einbindung der Antragstellerin erscheine denkunmöglich, da die Konzernmutter ohne Einbindung bzw. Mitsprache oder Vorschlägen der Antragstellerin ja gar nicht wissen könne, an wen sie diese Aktienoptionen ausgeben kann bzw. welche Mitarbeiter bei der Antragstellerin beschäftigt seien oder welche Positionen diese Mitarbeiter innehaben würden.

Selbst wenn, wie von der Antragstellerin in ihrem Schreiben vom 19.07.2018 angeführt, die Einräumung der gegenständlichen Aktienoptionen ausschließlich auf Basis des positionsbezogenen Programms basieren würde, erfolge diese Gewährung an die Manager laut der vorgelegten Präsentation nicht automatisch, sondern sei an gewisse Kriterien geknüpft. In der Präsentation sei auf der Seite betitelt mit „Komponenten-Architektur: Aktienoptionen/Phantomaktienoption (II/II) festgehalten, dass auch für das positionsbezogene Programm verschiedene Kriterien erfüllt werden müssen, zB Grad des Einflusses auf das Unternehmen, strategische Verantwortung, Verkauf oder Wertsteigerung. Weiters sei festgehalten, dass der Vorstand die endgültige Zahl an Optionen festlegen würde. Auf der Seite betitelt mit „Positionsbezogenes Aktienoptionsprogramm/Phantomaktienoptionsprogramm: Erklärung des Konzeptes in vier Stufen“ sei festgehalten, dass die Vorstandsmitglieder vorschlagen würden, die globale HR-Abteilung unterstützt und stärkt, und schlussendlich der Vorstand aufgrund von strategischer Relevanz (zB Führung einer Einheit mit globaler, regionaler Verantwortung oder Bereichsverantwortung) und direkter Beteiligung an der Schaffung, Entwicklung und Durchführung von (langfristigen) Strategien für einen Markt, eine Einheit/Bereich oder ein Land/Marktsektor, entscheidet.

Dass die Konzernmutter all diese Kriterien für einzelne Mitarbeiter beurteile bzw. beurteilen solle, ohne die jeweilige Tochtergesellschaft (gegenständlich die Antragstellerin) miteinzubinden, erscheine nicht möglich. Gerade ob Kriterien für die Gewährung an einzelne Personen wie Verkaufs- oder Wertsteigerungsverantwortung entsprechend erfüllt werden würden, könne ein „ausstehender Dritter“ nicht abschließend beurteilen. Ohne die Mitwirkung bzw. Vorschläge der Antragstellerin erscheine eine Auswahl der Konzernmutter als „Dritter“ von in Frage kommenden Mitarbeitern der Antragstellerin anhand der festgelegten Kriterien geradezu denkunmöglich.

Darüber hinaus sei dieses Mitsprache- und Vorschlagsrecht im Rahmen der GPLA für die Jahre 2006 - 2010 vom damaligen Geschäftsführers der Antragstellerin, Herrn Dr. ***4***, bestätigt und laut Aussage gegenüber dem damaligen GPLA-Prüforgan von Herrn Dr. ***4*** persönlich ausgeübt worden.

Die Aktienoptionen seien somit unter Einbindung und Veranlassung der Antragstellerin gewährt worden, weshalb für diese sowohl Steuer- als auch Lohnnebenkostenpflicht bestehen würde. Die Vorschreibung mittels oa. Bescheiden sei somit zu Recht erfolgt, der Spruch der Bescheide erweise sich nicht als unrichtig.

Beschwerdeschreiben:

In der dagegen erhobenen Beschwerde bringt die Bf ergänzend vor, dass nach den Gesetzesmaterialien (ErlRV 360 der Bg XXV. GP, 11) diese „Anpassung ... vor allem einem verwaltungsökonomischen Zweck dienen würde. ... Wenn ... 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.“

Demnach sei die Ausdehnung der Lohnsteuerhaftung, die an die Regelung im deutschen EStG angelehnt sei, gerechtfertigt, weil es dem Arbeitgeber zumutbar sei, zum Zwecke der vereinfachten Erfassung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit des Arbeitnehmers eine Quellensteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Es komme daher zu einer bloßen Erweiterung der haftungsrechtlichen Mitwirkungspflichten des Arbeitgebers hinsichtlich der vom Arbeitnehmer zu tragenden Steuerbelastung.

Selbst diese Erweiterung der haftungsrechtlichen Mitwirkungspflichten sei nach der Rechtsprechung des VfGH aber insoweit begrenzt, als dem Arbeitgeber kein unverhältnismäßiger Aufwand für die Beschaffung der für eine ordnungsgemäße Steuerabfuhr erforderlichen Daten aufgebürdet werden darf (VwGH 29.4.2014, 2007/15/0293, iVm VfGH 15.3.2000, G 141/99 ua). Auch die deutsche Lehre habe darauf hingewiesen, dass die Lohnsteuerhaftung nur dann greifen könne, wenn dem Arbeitgeber bekannt sei, welche konkreten Drittzuwendungen der Arbeitnehmer innerhalb eines bestimmten Lohnzahlungszeitraums bezieht (vgl Krüger in L. Schmidt, EStG33 § 38 Rz 7). Dementsprechend sei der Arbeitgeber zB auch im Rahmen der Neuregelung nicht zur Lohnsteuerhaftung hinsichtlich der Einlösung von Bonusmeilen und der Gewährung von Trinkgeldern angehalten (ErlRV, 360 der Bg XXV. GP, 11).

Diese Ausführungen würden deutlich machen, dass die Ausdehnung der Lohnsteuerhaftung nicht zu einer entsprechenden Erweiterung der Verpflichtung zur Entrichtung von Lohnnebenkosten führen kann. Dies würde nämlich bedeuten, dass der Arbeitgeber auch hinsichtlich Zuwendungen Dritter, von denen er zwar weiß, auf deren Gewährung er aber unter Umständen keinerlei Einfluss hat, mit Lohnnebenkosten, die ausschließlich er zu tragen hat, belastet werde. Eine solche zwangsläufige Abgabenbelastung des Arbeitgebers für Zuwendungen, die seinen Arbeitnehmern auf Veranlassung eines Dritten gewährt werden, würde auch aus verfassungsrechtlicher Sicht einen fundamentalen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz und das Eigentumsrecht darstellen.

Als Arbeitslohn iSd Regelung des § 5 KommStG bzw. § 41 FLAG 1967 könnten daher auch nach der angeführten Erweiterung der Lohnsteuerhaftung im Rahmen des 2. AbgÄG 2014 nur solche Zuwendungen angesehen werden, die das Arbeitgeberunternehmen selbst veranlasst und leistet, nicht aber solche, die von dritter Seite gewährt werden (vgl zB Taucher, Kommunalsteuer-Kommentar, § 5 Rz 46; Kuprian in Csaszar/Leinneis/Wanke [Hrsg]: FLAG-Kommentar, §§ 41 ff, Rz 48). Daran ändere auch die Regelung des § 43 FLAG 1967 nichts, weil sich diese nur auf das Verfahren über die Abfuhr der vom Arbeitnehmer zu tragenden Lohnsteuer, nicht aber auf die materiell-rechtliche Verpflichtungen zur Tragung des DB durch den Arbeitgeber beziehen würden.

Dass die Ausdehnung der Lohnsteuerhaftung auf Entgelt von dritter Seite, von dem der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, nicht dazu führt, dass der Arbeitgeber von derartigen Zuwendungen auch Lohnnebenkosten entrichten muss, werde auch vom Finanzministerium vertreten. In Rz 58 der Information des BMF zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993 (BMF-010222/0114-IV/7/2017) werde dazu ausgeführt:

„Geldwerte Vorteile müssen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben oder zumindest mit dem Dienstverhältnis in einem engen räumlichen, zeitlichen und arbeitsspezifischen Zusammenhang stehen, weshalb auch ein sogenanntes Entgelt von dritter Seite zu den kommunalsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören kann. Bei Entgelt von dritter Seite ohne Arbeitslohncharakter (somit nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers) besteht unabhängig von einer Lohnsteuerabzugsverpflichtung gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 keine Kommunalsteuerpflicht.“

Demnach sei offensichtlich zwischen jenen von dritter Seite geleisteten Zuwendungen, denen Arbeitslohncharakter zukommt (wobei diesbezüglich auf die Veranlassung des Arbeitgebers abgestellt wird), und jenen, bei denen dies nicht der Fall ist, zu differenzieren.

Dazu sei zunächst festzuhalten, dass es keine Rechtsgrundlage für diese Differenzierung gibt: Die Neuregelung der Lohnsteuerhaftung im Rahmen des 2. AbgÄG 2014 schlage entweder auf die Lohnnebenkostenpflicht durch oder nicht. Im ersten Fall sei jede im Rahmen des Dienstverhältnisses geleistete, von dritter Seite veranlasste Vergütung, von der der

Arbeitgeber weiß oder wissen muss, nicht nur der Lohnsteuer sondern auch den Lohnnebenkosten zu unterwerfen. Im zweiten Fall ändere sich nichts an der bisherigen rechtlichen Beurteilung der Lohnnebenkostenpflicht, wonach - wie oben aufgezeigt - nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH Vergütungen im Rahmen des Dienstverhältnisses, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern auf Veranlassung eines Dritten geleistet werden, lohnnebenkostenfrei seien.

Die angeführte Neuregelung der Lohnsteuerhaftung, die hinsichtlich der im Rahmen eines Dienstverhältnisses von dritter Seite gewährten Vergütungen ausschließlich auf den Aspekt des Wissens bzw. Wissen-Müssens des Arbeitgebers abstellt, gebe aber keine Rechtfertigung, nunmehr innerhalb der Zuwendungen von dritter Seite für Lohnnebenkostenzwecke iSd der Ausführungen der KommSt-Info zu differenzieren. Für eine solche Differenzierung fehle es daher schlicht an der rechtlichen Grundlage.

Aber selbst wenn man der angeführten Differenzierung folgen und davon ausgehen würde, dass nur Zuwendungen von dritter Seite mit Arbeitslohncharakter den Lohnnebenkosten unterliegen, bestehe im konkreten Fall keine Abgabepflicht, weil diese Voraussetzung hinsichtlich der konkreten Einräumung der Stock Options durch die Konzernmutter, die in Deutschland ansässige ***1*** Aktiengesellschaft, nicht vorliegen würde.

Nach der ständigen Rechtsprechung des OGH würden Leistungen eines Dritten nur dann arbeitsrechtliches Entgelt dar, wenn zwischen den Arbeitsvertragsparteien entsprechende Vereinbarungen getroffen worden seien oder sich dies aus „sonstigen Umständen“ ergeben würde (zB RIS RS0029316; OGH 29.8.1990, 9 Ob A 204/90; OGH 22.7.2010, 8 Ob A 2/10t; Schrammel, ZAS 2003/10). Leistungen Dritter, die aufgrund sonstiger Umstände dem Arbeitsentgelt zuzurechnen seien, würden dann vorliegen, wenn der Dienstgeber zwar diesbezüglich keine ausdrückliche Zusage erteilt, beim Arbeitnehmer aber ein Vertrauen auf den Erhalt derartiger Zuwendungen schafft bzw. geschaffen habe.

Leistungen, die einem Dienstnehmer nur aus Gelegenheit eines Dienstverhältnisses von Dritten zufließen, die aber nicht Bestandteil des von Dienstgeber geschuldeten Entgelts seien, würden zwar Einkommen des Dienstnehmers darstellen, das aber in die Ermittlung des arbeitsrechtlichen Entgeltbegriffs nicht einzubeziehen sei (RIS RS0028613).

Entscheidend könne letztlich daher nur das Rechtsverhältnis und insoweit die Entgeltvereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer sein. Nur dann, wenn Leistungen Dritter in der Vertragsbeziehung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer geregelt seien, sich der Arbeitgeber also explizit oder nach den Umständen erkennbar verpflichtet habe, dass der Arbeitnehmer für seine dienstvertragliche Tätigkeit auch solche Vergütungen erhalten würde, könne insoweit von einem Arbeitsentgelt eingegangen werden.

Bloße Vereinbarungen zwischen einem Dritten und dem Dienstnehmer, die der Dienstgeber nicht erkennbar in die Vergütungsabrede mit dem Dienstnehmer einschließt, könnten den Dienstgeber aber nicht belasten, zumal dies als unwirksamer Vertrag zu Lasten Dritter zu qualifizieren wäre.

Vorliegend würden die den Mitarbeitern der Beschwerdeführerin gewährten Stock Options auf dem „Total Compensation System of ***3*** for Management Positions“ beruhen, das die deutsche Muttergesellschaft, ***1*** Aktiengesellschaft, festgelegt habe.

Dieses Programm unterscheide zwischen positionsbezogenen Vergütungen (position-based stock options/phantom stock allocation) und ermessensbezogenen Zuwendungen (discretionary-based stock options/phantom stock allocation).

Im konkreten Fall seien die zugeteilten Stock Options dem positionsbezogenen Teil zuzurechnen. Mit dem konzernweit geltenden Optionsprogramm der ***1*** Aktiengesellschaft seien diejenigen Führungspersonen erfasst worden, die nach ihrem Aufgabeninhalt aufgrund ihrer Einflussmöglichkeiten und Verantwortlichkeiten den Kurswert der Aktien des Mutterunternehmens positiv beeinflussen können. Die seitens der Konzernmuttergesellschaft, der ***1*** Aktiengesellschaft, eingeräumten Stock Options würden daher keine mitarbeiterspezifische Leistungsbelohnung darstellen, sondern würden weltweit abstrakt nach bestimmten Aufgaben- und Verantwortungsbereichen gewährt werden. Die einzelnen Konzerngesellschaften bzw. der Organe/Vertreter hätten kein Mitspracherecht und keinen Einfluss darauf, welche Konzernmitarbeiter in welchem Ausmaß diese Optionen erhalten würden.

Da die angeführten positionsbezogenen Zuwendungen für Konzernführungskräfte ausschließlich von der in Deutschland ansässigen ***1*** Aktiengesellschaft eingeräumt und bestimmt werden würden, könnten auch sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm nur im Verhältnis zwischen den betreffenden Arbeitnehmern und ***1*** Aktiengesellschaft bzw. deren Organen geltend gemacht werden. Die Anstellungsverträge der Mitarbeiter, denen seitens der ***1*** Aktiengesellschaft solche Optionen eingeräumt wurden, mit der Beschwerdeführerin enthalten auch keinerlei Hinweise darauf, dass sie einen Anspruch auf die Gewährung dieser oder ähnlicher Zuwendungen hätten.

Dass die Beschwerdeführerin bei der Abwicklung der angeführten Zuwendungen notwendigerweise mitwirke und insoweit auch von diesen wisse, vermöge an dieser Beurteilung nichts zu ändern, weil eine solche administrative Unterstützung der Muttergesellschaft keinesfalls mit dem Eingehen einer Verpflichtung zur Zuwendungsgewährung gleichgesetzt werden könne.

Abschließend sei festzuhalten, dass die Magistrate der Städte Linz und Graz die Kommunalsteuer, die im Hinblick auf die Gewährung der Stock Options durch die ****1*** Aktiengesellschaft den Mitarbeitern der Beschwerdeführerin entrichtet wurde, rückerstattet haben. Beide Behörden hätten daher die hier vertretene Rechtsauffassung, dass diese Zuwendungen nicht den Lohnnebenkosten zu unterwerfen seien, geteilt.

Abweisende Beschwerdeentscheidung:

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung führt das Finanzamt nach dem Hinweis auf die umfangreichen Ausführungen im angefochtenen Bescheid vom 11.03.2019 aus, dass die betroffenen Mitarbeiter in keinem direkten Dienst- oder anderem Vertragsverhältnis zur Konzernmutter gestanden wären, aus welchem die Gewährung der Stock-Options erklärbar wäre. Andere Gründe der Gewährung als die Arbeitsverhältnisse zur Bf würden nicht vorliegen. Unstrittig würden die Stock Options somit nur aufgrund der Dienstverhältnisse der Mitarbeiter zur Bf bzw. ihre Tätigkeit für die Bf gewährt werden.

In der Beschwerde werde von der Bf selbst angegeben, bei der Abwicklung der Stock Options mitzuwirken bzw. die Konzernmutter bei der Abwicklung administrativ zu unterstützen. Gerade diese ausdrückliche Mitwirkung bewirke, wie im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die Steuer- und Lohnnebenkostenpflicht der Stock Options. Da die Stock Options unter Einbindung und Veranlassung der Bf gewährt worden seien, könne gegenständlich kein (lohnnebenkostenfreies) Entgelt von dritter Seite ohne Arbeitslohncharakter (wie beispielsweise Trinkgelder vgl. VwGH 07.12.1994, 91/13/0171; oder Bonusmeilen vgl. VwGH 29.04.2010, 2007/15/0293) vorliegen. Die Gewährung der Stock Options sei unbestritten unter Berücksichtigung eines Mitsprache- und Vorschlagsrechts bzw. Einbindung der Bf erfolgt. Eine Gewährung ohne Einbindung und Veranlassung der Bf scheine, wie im angefochtenen Bescheid ausgeführt, gerade denkunmöglich.

Auch die von der Bf ins Treffen geführte Entscheidung des VwGH vom 01.09.2015, Ro 2014/15/0029, stütze diese Rechtsansicht. In der Entscheidung des VwGH sei ausdrücklich festgehalten, dass die Vorteile aus der Ausübung der Stock Options dann sowohl steuer- als auch lohnnebenkostenpflichtig seien, wenn sie auf Veranlassung des Arbeitgebers geleistet worden seien. Der VwGH habe den angefochtenen Beschluss des Landesverwaltungsgerichts nur deshalb wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben, weil das Landesverwaltungsgericht es verabsäumt habe zu prüfen, ob die Vorteile aus dem Aktienoptionsprogramm den Arbeitnehmern auf Veranlassung des Arbeitgebers oder ohne solche Veranlassung von dritter Seite geleistet wurden. Keinesfalls habe der VwGH in der Entscheidung die ausdrückliche Lohnnebenkostenfreiheit des verfahrensgegenständlichen Stock-Options-Programm festgehalten.

Die vom VwGH in der oa. Entscheidung geforderte Feststellung der Veranlassung und Einbindung, ua. gegenständlich durch Ausübung eines Mitsprache- und Vorschlagsrechts, der

Bf sei im angefochtenen Bescheid ausdrücklich getroffen worden. Die Ausführungen im angefochtenen Bescheid zur Veranlassung und Einbindung der Bf seien auch in der Beschwerde nicht bestritten worden.

Wäre eine solche Konstellation (Anstellung bei und vertraglich vereinbarte kollektivvertragliche Bezahlung durch Tochterunternehmen, Lohnnebenkostenfreie weitere Bezahlung als „Entgelt von dritter Seite“ der Muttergesellschaft) generell möglich, würden dadurch Lohnnebenkostenvermeidende Gestaltungen einfach zu bewerkstelligen sein. Somit könnte dadurch zB jede kollektivvertragliche Überzahlung einfach durch Zahlung der Muttergesellschaft als „Entgelt von dritter Seite“ Lohnnebenkostenfrei abgewickelt werden. Eine solche Möglichkeit sei weder dem Gesetzestext, noch der einschlägigen Judikatur zu entnehmen, und würde wohl auch nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen.

Vorlageantrag:

In dem dagegen fristgerecht erhobenen Vorlageantrag bringt die Bf zur Entscheidung des VwGH vom 1. September 2015, Ro 2014/15/0029, ergänzend vor, dass das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich mit Erkenntnis vom 27. November 2015, LVwG-450009/36/Gf/Mu, in der Folge geprüft habe, auf wessen Veranlassung die Vorteile aus dem Aktienoptionsprogramm den Arbeitnehmern geleistet wurden und der Beschwerde der Bf gemäß § 279 Abs. 1 BAO stattgegeben habe. Begründet wurde dies damit, dass nach dem Optionsplan ausschließlich der Vorstand der Muttergesellschaft darüber zu entscheiden hatte, welche Teilnehmer zum Bezug in welchem Ausmaß berechtigt waren. Mit diesen privatrechtlichen Formulierungen des Optionsplans, aus denen unzweideutig eine Alleinentscheidungsbefugnis von Organen der Muttergesellschaft hervorgehe, sei eine Mitsprachebefugnis von Organen ihrer Tochtergesellschaft somit gänzlich unvereinbar.

Selbst wenn die Rechtsmittelwerberin als Arbeitgeberin ein gewisses Vorschlagsrecht wahrnehmen konnte, ändere dies nichts daran, dass es sich hierbei aus rechtlichem Blickwinkel offensichtlich bloß um eine unverbindliche Empfehlung handelt.

Nachvollziehbar begründete Indizien dahin, dass die Zuteilung der Stock Options de facto abweichend davon unter rechtserheblicher Mitwirkung von Organen der bzw. einzelner Tochtergesellschaften der deutschen Muttergesellschaft, insbesondere sogar auf deren Veranlassung hin, erfolgte, würden nicht vorliegen.

Wenn in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt werde, dass es geradezu denkunmöglich sei, dass die Gewährung der Stock Options „ohne Einbindung und Veranlassung der Beschwerdeführerin“ erfolgt sei, verkenne die Behörde die Rechtslage. Entscheidend sei ausschließlich und allein, ob sich die Beschwerdeführerin gegenüber ihren Arbeitnehmern im Hinblick auf die Einräumung der Stock Options verpflichtet habe und die Arbeitnehmer

insofern einen arbeitsrechtlichen Anspruch gegenüber der Beschwerdeführerin geltend machen hätten können.

Dies treffe nicht zu, weil sich die Bf nicht nur aufgrund der Dienstverträge, die keinerlei Hinweis auf eine derartige Vergütung enthalten, sondern auch nach den geschilderten Umständen erkennbar eben nicht dazu verpflichtet habe, derartige Vergütungen zu gewähren. Der Umstand, dass die ***Bf1*** (wie auch alle anderen Tochtergesellschaften) insofern eingebunden ist, als sie die deutsche Muttergesellschaft zwangsläufig bei der Abwicklung der Zuwendungsgewährung administrativ unterstützt, ändere daran nichts.

Dass es an der Verpflichtung der gegenüber ihren Arbeitnehmern fehle, sei auch aus dem Umstand erkennbar, dass die begünstigten Arbeitnehmer im Falle einer Veräußerung der Anteile am Arbeitgeberunternehmen durch die deutsche Muttergesellschaft an Dritte unzweifelhaft keinerlei Ansprüche auf die Gewährung derartiger Zuwendungen gegenüber der Arbeitgebergesellschaft geltend machen könnten.

Schließlich sei festzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat zB in den Urteilen vom 22.3.2005, RV/0152-L/03, und vom 9.3.2009, RV/0422-S/06, RV/0328-S/08, zu gleichgelagerten Fällen der Einräumung von Stock Options an Mitarbeiter eines österreichischen Unternehmens durch die ausländische Muttergesellschaft entschieden hat, dass diesbezüglich (nach der Rechtslage vor dem 2. AbgÄG 2014) keine Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen bzw. keine Lohnnebenkosten zu entrichten seien, weil die grundsätzlichen Gehaltsansprüche des Dienstnehmers aufgrund des Dienstvertrages mit dem inländischen Unternehmen zur Gänze abgegolten werden und es sich damit bei den von der Konzernmutter zusätzlich gewährten Vorteilen (Ausgabe von Stock Options) an die von dieser bestimmten Dienstnehmer der Tochtergesellschaft somit um keine Zahlung eines Dritten, die eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem jeweiligen Arbeitnehmer tilgt (keine Verkürzung des Zahlungsweges), handeln würde.

Das Finanzamt legte die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte unter Hinweis auf die umfangreichen Ausführungen im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerdevorentscheidung deren Abweisung.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Die bf GmbH ist laut Firmenbuch im Geschäftszweig „***8***“ tätig und gehört zur deutschen ***3*** AG (kurz ***5***). Diese wiederum ist ein Tochterunternehmen der Konzern-Muttergesellschaft ***6*** (kurz ***7***).

Die ***7*** hat seit 1998 Long-term Incentive (LTI) Pläne aufgelegt, unter denen die ***3*** AG (seit ihrer Gründung) ebenfalls LTI an ausgewählte Manager ausgeben kann. In den LTI Planbeschreibungen werden neben dem Vorstand und Mitarbeitern der ***7*** auch Mitglieder von Geschäftsführungen sowie Mitarbeiter verbundener Unternehmen als Planteilnehmer genannt (sinngemäß in allen Planbeschreibungen ähnlich formuliert) - eine genauere Definition gibt es nicht. Die ***3*** AG hat für ihren Kreis der LTI Planteilnehmer explizit einen positions- und ermessensbezogenen Ansatz zur Zuteilung der LTI gewählt.

Verschiedenen Arbeitnehmern der Bf wurden seitens der deutschen Konzern-Muttergesellschaft (***7*** bzw. ***5***) nicht übertragbare Optionen auf den Erwerb von Anteilen (sogenannte „Stock Options“) eingeräumt.

Für die strittigen Jahre existieren im Konzern nach dem Vorbringen der Bf zwei Aktienoptionsprogramme, nämlich ein positionsbezogenes sowie ein ermessensbezogenes Programm. Die verfahrensgegenständliche Ausübung der Stock Options basiert auf dem positionsbezogenen Programm. Mit diesem konzernweit geltenden Optionsprogramm der ***5*** werden diejenigen Führungspersonen erfasst, die nach ihrem Aufgabeninhalt aufgrund Ihrer Einflussmöglichkeiten und Verantwortlichkeiten den Kurswert der Aktien positiv beeinflussen können.

Dieses ist wie folgt organisiert:

Beim positionsbezogenen Programm legt der Vorstand der ***5*** für den gesamten Konzern weltweit fest, welchen nach Aufgaben- und Verantwortungsbereichen abgegrenzten Positionen in welchem Ausmaß Aktienoptionen zugeteilt werden. Die finale Entscheidung über die Zuteilung trifft anschließend der Vorstand der ***7***.

Welche Mitarbeiter bei der Bf diese Positionen innehaben, erfährt die ***5*** bzw. ***7*** von der Bf, indem die lokalen HR-Verantwortlichen die entsprechenden Personen bekannt geben. Die Höhe der möglichen Aktienanzahl hängt hierbei von der Stellung innerhalb des Konzerns, sowie vom Erfolg der jeweiligen Stellung ab. Hierbei ist es auch entscheidend, ob die Ziele des Arbeitnehmers erreicht wurden bzw. wie erfolgreich der jeweilige Arbeitnehmer war. Soweit Erfolgs- bzw. Zielgrößen das Ausmaß der Zuweisungen beeinflussen, handelt es sich um objektive Größen, die dem Konzernrechnungswesen entnommen werden können. Darüber hinaus kommunizieren die Organe bzw. Mitarbeiter der Beschwerdeführerin das Erreichen bzw. Nichterreichen der vorgegeben Ziele an die ***5*** bzw. ***7***.

Nachdem die Gesamthöhe der verfügbaren Aktien feststeht, werden die ausgewählten Arbeitnehmer vom Vorstand der ***7*** über die Zuteilung schriftlich informiert. Sie erhalten dabei einen Zugang zu einer über das Internet zugänglichen Plattform, über welche die jeweiligen Zuteilungen einsehbar sind und die Optionen vom Arbeitnehmer eigenständig ausgeübt werden können.

Bisher haben die Arbeitnehmer bei Ausübung der Optionen die Aktien sofort wieder veräußert. Hierüber wird die ***5*** über die Plattform informiert. Der Differenzbetrag zwischen Kauf und Verkauf wird anschließend von der ***5*** an die Bf in Österreich monetär übermittelt, diese empfängt den Geldbetrag. Danach wird der Betrag von der Bf in die Lohnverrechnung aufgenommen und hinsichtlich der Lohnsteuer und Sozialversicherung berücksichtigt. Die Auszahlung der Geldbeträge an die Arbeitnehmer, die aus der Ausübung der Stock Options resultieren, wird von der Bf durchgeführt.

Entsprechend der durch das zweite AbgÄG 2014 geschaffenen Neuregelung in § 78 Abs. 1 EStG 1988, wonach der Arbeitgeber auch von einem Dritten geleistete Vergütungen zu berücksichtigen hat, wenn er weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen geleistet werden, vertritt die Bf die Ansicht, dass für diese Bezüge bei den betroffenen Dienstnehmern zwar die dafür anfallende Lohnsteuer, aber keine Lohnnebenkosten (DB, DZ) einbehalten und an das zuständige Finanzamt abgeführt werden müssen.

In Zuge einer Lohnabgabenprüfung wurde die Bezüge der sich daraus ergebenden Vorteile als sonstige Vergütung der Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hinzugerechnet und der sich daraus errechnete DB und DZ nachbelastet.

Unstrittig ist, dass die Bezüge nichtselbständige Einkünfte darstellen. Ebenfalls besteht kein Streit über die Höhe der Bemessungsgrundlagen und den Zufluss der Bezüge in den strittigen Jahren.

Strittig ist, ob es sich bei den Bezügen um Entgelte von dritter Seite von der Konzernmuttergesellschaft ohne Veranlassung der Bf als Arbeitgeberin handelt oder ob die Bezüge aus Veranlassung der Bf ausbezahlt wurden und somit wirtschaftlich der Bf zuzurechnen sind.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen der Parteien. Für die Beurteilung der strittigen Frage betreffend die an ausgewählte Personen im Managementbereich gewährten Vorteile aus Aktienoptionen von der Konzern-Muttergesellschaft stehen die von der Bf mit Schreiben vom 19.7.2018 vorgelegten Unterlagen über das Vergütungssystem der ***3*** AG für Managerpositionen für Aktien- bzw. Phantomaktienoptionen zur Verfügung. An der tatsächlichen Umsetzung dieses Systems bestehen auch von Seiten des Finanzamtes grundsätzlich keine Zweifel, da der Inhalt sowohl im angefochtenen Bescheid als auch in der Beschwerdeentscheidung zitiert wird.

Das Finanzamt stützt sich weiters auf eine im Rahmen der GPLA für die Jahre 2006 - 2010 getätigten Aussage des damaligen Geschäftsführers der Bf, Dr. ***4***, wonach das Mitsprache- und Vorschlagsrecht von ihm persönlich ausgeübt wurde. Die allgemein gehaltene,

im Rahmen eines Aktenvermerks vom Prüfungsorgan festgehaltenen Aussage widerspricht im Grunde genommen weder dem damals geltenden Aktienoptionsplan aus dem Jahr 2003 noch dem gegenständlich geltenden Vergütungssystem für Managerpositionen für Aktien- bzw. Phantomaktienoptionen, da das genannte Mitsprache bzw. Vorschlagsrecht durch die endgültige Entscheidung des Vorstandes der Konzernmutter relativiert wird und somit eine Veranlassung der Bf für die Auszahlung der Aktienoptionen nicht möglich ist.

Zudem legte die Bf ein Schreiben des Geschäftsführers der Bf vom 22.7.2016 vor, in dem zur Klärung des Sachverhalts mitgeteilt wird, dass die seitens der Konzernmuttergesellschaft, der ***1*** AG, eingeräumten Stock Options keine mitarbeiterspezifische Leistungsbelohnung darstellen, sondern weltweit abstrakt nach bestimmten Aufgaben- und Verantwortungsbereichen gewährt werden. Die einzelnen Konzerngesellschaften bzw. der Organe/Vertreter haben kein Mitspracherecht und keinen Einfluss darauf, welche Konzernmitarbeiter in welchem Ausmaß diese Optionen erhalten.

Rechtliche Beurteilung

§ 299 BAO lautet:

„(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;

b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.“

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers 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.

Für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gilt gemäß § 122 Abs. 7 WKG als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967.

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 idF des 2. AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 105/2014, 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, Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung sowie im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten geleistete Vergütungen, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen geleistet werden.

Nach der zuletzt genannten Bestimmung gelten seit dem 2. AbgÄG 2014 gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 erster Satz letzter Fall als Lohnzahlungen auch *„im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten geleistete Vergütungen, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen geleistet werden.“*

Die Gesetzesmaterialien führen dazu in den EB zur Regierungsvorlage (RV 360 BlgNR XXV. GP) aus:

„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; VwGH 15.10.2003, 2000/08/0044). Die Formulierung ist an die Regelung im deutschen EStG angelehnt und soll sicherstellen, dass die im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährten Vergütungen der Lohnsteuer unterliegen, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen geleistet werden.

Die Anpassung dient vor allem einem verwaltungsökonomischen Zweck: Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 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.

Die Einbeziehung von Vergütungen von dritter Seite in die Lohnverrechnung wird bereits derzeit vielfach praktiziert (zB bei Provisionen an Bankmitarbeiter, die Bausparkassengeschäfte für eine Bausparkasse vermitteln) und ist schon bisher in den LStR 2002 Rz 965 ff vorgesehen. Im Rahmen von Vielfliegerprogrammen gewährte Bonusmeilen sollen – wie bisher – nicht von dieser Regelung umfasst sein, da der Arbeitgeber im Regelfall keine Kenntnis von der Einlösung der Bonusmeilen durch den Arbeitnehmer hat bzw. dies auch nicht wissen muss. Auch Trinkgelder iSd § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind von dieser Regelung nicht umfasst.“

Nach den Gesetzesmaterialien dient die Anpassung vor allem einem verwaltungsökonomischen Zweck, weil nach der Rechtsprechung des VwGH vom 24.10.2012, 2008/13/0106 zur Einbeziehung der Vergütung in die Lohnverrechnung erforderlich ist, dass die Zahlung des Dritten ihren Ursprung im Arbeitsverhältnis hat, wirtschaftlich demnach dem Arbeitgeber zurechenbar ist und sich lediglich als Verkürzung des Zahlungswegs 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 Arbeitnehmer nachgekommen ist, nicht feststellen (ErläutRV 360 BlgNR 25. GP 11). Der Zweck ist letztlich die Vermeidung von Beweisschwierigkeiten (siehe EStG, Kommentar, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, RZ 10 zu § 78).

Im Ergebnis hat § 78 Abs. 1 EStG 1988 erster Satz letzter Fall rein verfahrensrechtliche Auswirkungen: Der Gesetzgeber will Arbeitslohn von dritter Seite vom Veranlagungsverfahren in das Lohnsteuerabzugsverfahren verlagern. Das ergibt sich letztlich auch aus den Materialien (ErläutRV 360 BlgNR 25. GP 11); nach diesen ist es „ausreichend gerechtfertigt, die Einbeziehung dieser Zahlungen in die Lohnverrechnung vorzusehen“, mit dem „Vorteil, dass eine gesonderte Erklärung dieser Bezüge im Rahmen einer Arbeitnehmerveranlagung nicht mehr erforderlich ist“ (siehe EStG, Kommentar, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, RZ 11 zu § 78).

Damit ist klargestellt, dass die Änderung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 mit dem 2. AbgÄG 2014 keine Auswirkungen auf die Abfuhr der Lohnnebenabgaben des DB und DZ hat. Das bedeutet weiters, dass die Regelungen für die Abfuhr des DB und DZ vor Einführung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 idF des 2. AbgÄG 2014 weiterhin anzuwenden sind.

Zu der vor dem 2. AbgÄG 2014 geltend Rechtslage was die durch § 82 EStG 1988 normierte Haftung des Arbeitgebers im Hinblick auf die Bestimmung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 - und auch die Leistung des Dienstgeberbeitrages - betrifft, hat der VwGH ausgesprochen, dass sich die Haftung nicht auf jene Lohnzahlungen, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern ohne eine solche Veranlassung von dritter Seite geleistet werden, erstreckt. Daran ändert sich nichts, wenn der Dritte und der Arbeitgeber kapitalmäßig verflochten sind oder wenn der

Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten Kenntnis erlangt und sie befürwortet (vgl. das hg. Erkenntnis des VwGH vom 28. Mai 1998, Zl. 96/15/0215). Dies gilt entsprechend für die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages. Die Haftung des Arbeitgebers kann z.B. 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 (vgl. wiederum das Erkenntnis des VwGH vom 28. Mai 1998, 96/15/0215, mwN), wenn sie also ihren Ursprung im Arbeitsverhältnis hat und wirtschaftlich dem Arbeitgeber zurechenbar ist. Liegt eine kapitalmäßige Verflechtung vor, bedarf es somit einer Veranlassung durch das beherrschende Unternehmen, damit eine dem Arbeitnehmer desselben durch ein abhängiges Unternehmen (Tochter oder Enkel) erbrachte Leistung dem beherrschenden Unternehmen als Arbeitgeber zurechenbar ist.

Aktienoptionsplan

Die Bf legte im Zuge ihrer Vorhaltsbeantwortung mit Schreiben vom 19.7.2018 ein Aktienoptionsprogramm bezüglich des Vergütungssystems der ***3*** für Managerpositionen vor. In diesem Aktienoptionsprogramm werden als Hauptziele, Schlüsselführungskräfte zu behalten und ihren Einsatz für das Unternehmen zu erhöhen, beschrieben. Klar definierte Zuteilungskriterien machen den Prozess der Optionsverteilung transparenter für die teilnehmenden Manager.

Das vom Vorstand der angeführten Muttergesellschaft festgelegte Vergütungssystem der ***3*** für Managerpositionen unterscheidet zwischen einem positionsbezogenen und einem ermessensbezogenen Programm für Aktienoptionen bzw. Phantomoptionen, wobei nach den Angaben der Bf die Einräumung der vorliegenden in den Jahren 2015 und 2016 ausgeübten Optionen ausschließlich auf Basis des positionsbezogenen Programms basiert.

Das positionsbezogene Optionsprogramm ist gestaltet worden, um die Bindung von bewährten Schlüsselführungskräften zu ***3*** zu verstärken. Einfluss auf das Geschäft, strategische Verantwortung und eine globale, regionale oder bereichsführende Verantwortung sind die wichtigsten Kriterien für die Teilnahmeberechtigung. Drei verschiedene Gruppen sind berechtigt am positionsbezogenen Aktienoptionsprogramm teilzunehmen:

1. Funktionale Führung auf Stufe des ersten Management-Levels
2. Sub-Regionalmanager und Operations Managers
3. General Managers und Plant Managers

Quer durch diese drei teilnahmeberechtigten Gruppen gibt es verschiedene Kriterien. Jede Gruppe unterscheidet sich durch den Grad ihres Einflusses auf das Unternehmen, der strategischen Verantwortung und des geografischen Wirkungsbereiches. Um so gut wie möglich Transparenz gegenüber den Managern zu gewährleisten, wurden verpflichtende Bandbreiten definiert, basierend auf den entsprechenden Positionen, Verkauf/Wertsteigerung

und Verantwortlichkeit. Diese Kriterien müssen bei der Zuteilung der Aktienoptionen/Phantomaktienoptionen beachtet werden.

Schlussendlich legt der Vorstand die endgültige Zahl an Aktienoptionen/Phantomaktienoptionen, die vergeben werden, fest. Es werden Entscheidungskriterien für jede der verschiedenen Positionen festgelegt, um eine funktionsübergreifende Anpassung für ähnliche Positionen zu erreichen und Fairness zu garantieren. Für alle Positionen werden die Zielerreichung, strategische Relevanz der Funktionen und die Entwicklung und Durchführung der Strategien als Kriterien verwendet, um die Anzahl der Aktienoptionen festzulegen. Für die funktionale Leitung ist der regionale und bereichsmäßige Geschäftseinfluss eines der relevanten Kriterien, wobei bei Subregional Managers und General Managers ein entscheidender Faktor der Verkauf ist. Für Operations und General Manager ist die Wertsteigerung ein entscheidendes Kriterium.

Der Vorstand trifft die endgültige Entscheidung über die Höhe der Aktienoptionen, die an die teilnahmeberechtigten Manager bei ***3*** ausgeteilt werden.

Das Finanzamt kommt in den angefochtenen Bescheiden zu dem Ergebnis, dass bei den von der Konzern-Muttergesellschaft eingeräumten Optionsrechten auf den begünstigten Erwerb von Anteilen kein Entgelt von dritter Seite ohne Arbeitslohncharakter vorliegt. Vielmehr sei die Gewährung der Stock Options auf Veranlassung und Einbindung des Arbeitgebers, somit der Bf, erfolgt. Die Mitarbeiter, welche in den Genuss des Aktienoptionsprogramms gekommen seien, seien unter Berücksichtigung eines Mitsprache- und Vorschlagsrechts bzw. Einbindung der Bf ausgewählt worden.

Dieser Ansicht des Finanzamtes kann sich das Bundesfinanzgericht nicht anschließen.

Aus dem vorgelegten Vergütungssystem der ***3*** für Managerpositionen kann nämlich eine Veranlassung der Lohnzahlungen durch die Bf selbst in keiner Weise herausgelesen werden, da es vom Vorstand der Muttergesellschaft festgelegt wurde und der Vorstand die endgültige Zahl an Aktienoptionen/Phantomaktienoptionen, die vergeben werden, entsprechend den genannten Entscheidungskriterien für jede der verschiedenen Positionen festlegt. Es werden Entscheidungskriterien für jede der verschiedenen Positionen festgelegt, um eine funktionsübergreifende Anpassung für ähnliche Positionen zu erreichen und Fairness zu garantieren. Für alle Positionen werden die Zielerreichung, strategische Relevanz der Funktionen und die Entwicklung und Durchführung der Strategien als Kriterien verwendet, um die Anzahl der Aktienoptionen festzulegen. Für die funktionale Leitung ist der regionale und bereichsmäßige Geschäftseinfluss eines der relevanten Kriterien, wobei bei Subregional Managers und General Managers ein entscheidender Faktor der Verkauf ist. Für Operations und General Manager ist die Wertsteigerung ein entscheidendes Kriterium.

Die endgültige Entscheidung über die Höhe der Aktienoptionen, die an die teilnahmeberechtigten Manager bei ***3*** ausgeteilt werden, trifft der Vorstand.

Dass die Mitarbeiter, welche in den Genuss des Aktienoptionsprogramms gekommen sind, unter Berücksichtigung eines Mitsprache- und Vorschlagsrechts der bf GmbH ausgewählt wurden, kann diesem Programm nicht entnommen werden.

Zu der vom Finanzamt vertretenen Ansicht, dass die Gewährung von Aktienoptionen an Mitarbeiter der Antragstellerin von der Konzernmutter nur möglich ist, wenn die bf GmbH in die Gewährung miteingebunden wird und eine Gewährung ohne Einbindung der Antragstellerin denkmöglich erscheint, da die Konzernmutter ohne Einbindung bzw. Mitsprache oder Vorschlägen der Antragstellerin ja gar nicht wissen kann, an wen sie diese Aktienoptionen ausgeben kann bzw. welche Mitarbeiter bei der Antragstellerin beschäftigt sind oder welche Positionen diese Mitarbeiter innehaben, ist darauf hinzuweisen, dass bei einer kapitalmäßigen Verflechtung Abfragen wirtschaftlicher oder personeller Daten insgesamt für einen strategischen Überblick nichts Außergewöhnliches darstellen.

Gerade die in der Präsentation genannten Kriterien für die Einräumung der gegenständlichen Aktienoptionen wie Grad des Einflusses auf das Unternehmen, strategische Verantwortung, Verkauf oder Wertsteigerung sind Daten, die für eine strategische Ausrichtung eines Konzerns nicht unbedeutend erscheinen. Wenn die bf GmbH weitere strategisch relevante Daten, wie zB Führung einer Einheit mit globaler, regionaler Verantwortung oder Bereichsverantwortung und Daten über direkte Beteiligung an der Schaffung, Entwicklung und Durchführung von langfristigen Strategien für einen Markt, eine Einheit/Bereich oder ein Land/Marktsektor an die Konzernmutter bekannt gibt, kann das nicht dahingehend interpretiert werden, dass die strittigen Lohnzahlungen auf Veranlassung der bf GmbH erfolgten und somit wirtschaftlich der Arbeitgeberin der betroffenen Dienstnehmer zuzuschreiben sind.

Nachdem nach der Judikatur eine kapitalmäßige Verflechtung und somit die folgemäßige Abfrage und Übermittlung verschiedener Daten zwischen dem Arbeitgeber der betroffenen Dienstnehmer und dem übergeordneten Unternehmen, das die Lohnzahlungen schlussendlich veranlasst, nicht schädlich ist, kann aus der Mitwirkung der bf GmbH bzw. der Bekanntgabe von Daten nicht abgeleitet werden, dass es sich zwar um einen Arbeitslohn von dritter Seite handelt, der aber auf Veranlassung der Bf ausbezahlt wurde.

Ebenso bedeutet die Einbindung der Bf in die organisatorische Abwicklung der Auszahlung der Vorteile aus den Stock Options nicht, dass die Auszahlungen auf Veranlassung der Bf erfolgt sind.

Wenn das Finanzamt weiters ins Treffen führt, dass das Mitsprache- und Vorschlagsrecht im Rahmen der GPLA für die Jahre 2006 - 2010 vom damaligen Geschäftsführer der Antragstellerin, Herrn Dr. ***4***, bestätigt und laut seiner Aussage gegenüber dem

damaligen GPLA-Prüforgan von Herrn Dr. ***4*** persönlich ausgeübt wurde, bedeutet das ebenfalls nicht, dass die Aktienoptionen auf Veranlassung der Bf gewährt wurden. Zur Einbindung des Arbeitgebers der betroffenen Dienstnehmer hat der VwGH eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass es nicht schädlich ist, wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten Kenntnis erlangt und sie befürwortet. Zum Wahrheitsgehalt der Angaben des Dr. ***4*** im Zuge der die Jahre 2006 bis 2010 betreffenden Lohnabgabenprüfung wird auf das Erkenntnis des OÖ. Landesverwaltungsgerichts vom 27.11.2015, LVwG-450009/36/Gf/Mu, verwiesen, wonach sich aus einer e-mail-Korrespondenz zwischen dem Abgabenprüfer und dem ehemaligen Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ergibt, dass Letzterer im Zuge der Prüfung im Jänner 2012 noch geäußert habe, dass der Bf 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.

Dem gegenüber wird auf das Schreiben des Geschäftsführers der Bf vom 22.7.2016 verwiesen, wonach die einzelnen Konzerngesellschaften bzw. deren Organe/Vertreter kein Mitspracherecht und keinen Einfluss darauf, welche Konzernmitarbeiter in welchem Ausmaß diese Optionen erhalten, wird verwiesen.

Die Haftung des Arbeitgebers für Lohnabgaben und damit auch für die gegenständlich strittigen DB und DZ kann z.B. dann gegeben sein, wenn sich die Leistung des Dritten als "Verkürzung des Zahlungsverweges" darstellt, wenn die Zahlung des Dritten etwa eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilgt (vgl. wiederum VwGH vom 28. Mai 1998, 96/15/0215, mwN), wenn sie also ihren Ursprung im Arbeitsverhältnis hat und wirtschaftlich dem Arbeitgeber zurechenbar ist.

Im gegenständlichen Fall gibt es dafür, dass es sich bei den Zahlungen durch die Konzernmutter um eine Verkürzung des Zahlungsverweges oder um die Tilgung einer Schuld der Bf gegenüber den betroffenen Dienstnehmern gehandelt hat und wirtschaftlich der Bf zuzurechnen sind, aber keine Hinweise. Nach dem unwidersprochen gebliebenen Vorbringen der Bf sind in den Dienstverträgen keine derartigen Klauseln enthalten und gibt es auf die Auszahlung derartiger Vorteile aus Stock Options keinen Rechtsanspruch.

Das Finanzamt verweist in der abweisenden Beschwerdeentscheidung weiters darauf, dass die betroffenen Mitarbeiter in keinem direkten Dienst- oder anderem Vertragsverhältnis zur Konzernmutter gestanden wären, aus welchem die Gewährung der Stock Options erklärbar wäre. Andere Gründe der Gewährung als die Arbeitsverhältnisse zur Bf würden nicht vorliegen. Unstrittig würden die Stock Options somit nur aufgrund der Dienstverhältnisse der Mitarbeiter zur Bf bzw. ihre Tätigkeit für die Bf gewährt werden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass gerade beim Arbeitslohn von dritter Seite mit demjenigen, der den Lohn auszahlt, kein direktes Arbeitsverhältnis besteht, wenngleich, wie vom Finanzamt

festgehalten und von der Bf nicht bestritten, die Stock Options ihre Wurzel im Dienstverhältnis zur Bf und in der Position innerhalb des gesamten Konzerns haben.

Zur weiteren Ansicht des Finanzamtes, dass lohnnebenkosten-vermeidende Gestaltungen einfach zu bewerkstelligen seien, wenn solche Konstellation (Anstellung bei und vertraglich vereinbarte kollektivvertragliche Bezahlung durch Tochterunternehmen, lohnnebenkostenfreie weitere Bezahlung als „Entgelt von dritter Seite“ der Muttergesellschaft) generell möglich wären, wird darauf verwiesen, dass es sich bei den gegenständlichen Bezügen um Vorteile gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG 1988 aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf den verbilligten Erwerb von Kapitalanteilen (Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen oder an Unternehmen, die im Rahmen eines Sektors gesellschaftsrechtlich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden sind, handelt. Der Zweck dieser gesetzlich normierten Begünstigungsvorschrift ist es, einen steuerlichen Anreiz zu bieten, die Arbeitnehmer an den Wertsteigerungen des Unternehmens aus ihrem Einsatz für das Unternehmen teilhaben zu lassen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 3, Tz 91/20).

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 sich 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).

Nachdem das Bundesfinanzgericht auf Grund der vorangegangenen Ausführungen zu dem Ergebnis gelangt ist, dass es sich bei den strittigen Zahlungen um Arbeitslohn von dritter Seite der Konzernmutter-Gesellschaft ohne Veranlassung der Bf Arbeitgebergesellschaft handelt, besteht demnach für die Bf keine Verpflichtung den DB und DZ abzuführen. Dem Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der im Spruch genannten Bescheide war daher stattzugeben. In der Folge waren die rechtswidrig erlassenen Bescheide aufzuheben.

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 28. September 2023