

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 Beschwerden vom 1. April 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. März 2020 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen für die Jahre 2017 und 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung der Dienstgeberbeiträge und der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag werden abgeändert.

Die Bescheide über die Festsetzung der Säumniszuschläge werden aufgehoben.

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2017:

Bemessungsgrundlage	€ 53.036.640,81
Dienstgeberbeitrag	€ 2.174.502,27
bisher war vorgeschrieben	€ 2.172.833,96
Nachforderung	€ 1.668,31
Säumniszuschlag	€ 0,00

Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2017:

Bemessungsgrundlage	€ 53.036.640,81
Zuschlag zum DB	€ 206.842,25
bisher war vorgeschrieben	€ 206.665,72
Nachforderung	€ 176,53
Säumniszuschlag	€ 0,00

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2018:

Bemessungsgrundlage	€ 60.167.646,54
Dienstgeberbeitrag	€ 2.346.538,21
bisher war vorgeschrieben	€ 2.347.405,85
Nachforderung	€ -867,63
Säumniszuschlag	€ 0,00

Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2018:

Bemessungsgrundlage	€ 60.167.646,54
Zuschlag zum DB	€ 234.653,82
bisher war vorgeschrieben	€ 234.725,01
Nachforderung	€ -71,19
Säumniszuschlag	€ 0,00

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 die strittigen Jahre umfassenden Lohnabgabenprüfung wurde unter anderem laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung festgestellt, dass verschiedenen Arbeitnehmern der beschwerdeführenden ***Bf1*** (Bf) seitens der deutschen Konzern-Muttergesellschaft (***1***) nicht übertragbare Optionen auf den Erwerb von Anteilen (Stock Options) eingeräumt wurden. Im Rahmen der Lohnabgabenprüfung wurde die Ausübung der Stock Options als Vorteil aus dem Dienstverhältnis gewertet und neben der Lohnsteuerpflicht auch zur Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags (DB), des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ) sowie der Kommunalsteuer hinzugerechnet.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung heißt es weiter, dass die Wurzel in der Gewährung der Stock Options unbestritten im Dienstverhältnis zur Bf und auch in der Position innerhalb des Unternehmens, sowie im Mutterkonzern liegen würde. Jedoch sei vom steuerlichen Vertreter in einem Telefonat am 05.03.2020 vorgebracht worden, dass der Vorstand der Konzern-Muttergesellschaft hinsichtlich des Vergütungssystems für Managerpositionen zwischen einem positionsbezogenen und einem ermessensbezogenen Programm unterscheide, wobei die Einräumung zur Ausübung der Stock Options ausschließlich auf Basis des positionsbezogenen Programms basiere. Beim positionsbezogenen Programm

lege der Vorstand der dt. Konzern-Muttergesellschaft für den gesamten Konzern weltweit fest, welchen nach Aufgaben- und Verantwortungsbereichen abgegrenzten Positionen in welchem Ausmaß Aktienoptionen zugeteilt würden. Die einzelnen Konzerngesellschaften, wie die österreichische Tochtergesellschaft bzw. deren Organe/Vertreter hätten nach Angabe des steuerlichen Vertreters kein Mitspracherecht und keinen Einfluss darauf, welche Mitarbeiter in welchem Ausmaß diese Optionen erhalten.

Des Weiteren wurde vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass nachdem die Gesamthöhe der verfügbaren Aktien feststeht, der Vorstand der Konzern-Muttergesellschaft die ausgewählten Arbeitnehmer zu den Stock Options befragen würde. So werde ihnen die Wahl gelassen, ob sie Aktien kaufen möchten, wie viele sie kaufen möchten und auch ob sie die Anteile wiederverkaufen oder behalten möchten. Die Höhe der möglichen Aktienanzahl hänge hierbei von der Stellung innerhalb des Konzerns ab und auch vom Erfolg in der jeweiligen Stellung (soz. wurden die Ziele erreicht bzw. wie erfolgreich war der jeweilige Arbeitnehmer).

Wenn nun ein vom Vorstand der Muttergesellschaft ausgewählter Arbeitnehmer beschließt, dass er Aktien erwerben möchte, gebe er dies dem Vorstand der Konzern-Muttergesellschaft bekannt. Gleichzeitig auch, ob er diese wiederverkaufen möchte. Der Differenzbetrag zwischen Kauf und Verkauf werde somit von der Muttergesellschaft in Deutschland an die Tochtergesellschaft in Österreich monetär übermittelt, diese empfangen den Geldbetrag (Beleg Buchhaltung). Danach werde der Betrag in die Lohnverrechnung aufgenommen und hinsichtlich der Lohnsteuer und Sozialversicherung berücksichtigt. Die Auszahlung der Geldbeträge, die aus der Ausübung der Stock Options resultieren, werde wiederum von Tochtergesellschaft durchgeführt.

Gegenständlich liege kein Entgelt von dritter Seite ohne Arbeitslohncharakter vor, denn die Gewährung der Stock Options erfolge auf Veranlassung und unter Einbindung des Arbeitgebers (immerhin handeln und sprechen die Geschäftsführer der ***Bf1*** im Namen der österreichischen GmbH und würden diese auch gegenüber der Konzernmuttergesellschaft vertreten). Die Gewährung von Aktienoptionen an Mitarbeiter der Bf sei nur möglich, wenn diese in die Gewährung miteingebunden werde. Eine Gewährung ohne Einbindung der Bf sei auch hinsichtlich der vom Vorstand der Muttergesellschaft ausgewählten Arbeitnehmer nicht möglich, da der deutschen Konzern-Muttergesellschaft ohne Einbindung der österreichischen Tochtergesellschaft schlichtweg das Wissen fehlen würde, welche Personen innerhalb der österreichischen Tochtergesellschaft in das Privileg der Stock Options kommen sollen. Schon die Auswahl der infrage kommenden Arbeitnehmer trage dazu bei, dass sich die österreichische Tochtergesellschaft in den Prozess über die Gewährung der Stock Options einbringen würde und aktiv Mitsprache habe.

Im Zuge der Prüfung für Lohnabgaben und Beiträge seien die Erkenntnisse des VwGH (Ro 2014/15/0029 und 0030-7) und des LVwG OÖ (LVwG-450009/7/Gf//Rt) zur Kenntnis

genommen worden. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis lediglich ausgeführt, dass das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtshofes wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben war. In der Sache selbst habe der VwGH jedoch keine Entscheidung getroffen, weshalb im Rahmen der Prüfung die Kommunalsteuer auch wieder vorzuschreiben war.

Im Anschluss wurden im Bericht die Namen, Sozialversicherungsnummern, die Bemessungsgrundlagen, das Jahr und die Gemeinde der betroffenen Dienstnehmer angeführt. Insgesamt hat sich für die Steiermark eine Bemessungsgrundlage im Jahr 2017 iHv € 507.528,09 und für Oberösterreich iHv € 362.652,31 ergeben und im Jahr 2018 für die Steiermark eine Bemessungsgrundlage iHv € 801.195,16 und für Oberösterreich iHv € 104.828,04.

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

In den dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerden verweist die Bf darauf, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu der bis 2014 geltenden Rechtslage im Rahmen eines Dienstverhältnisses geleistete Zuwendungen, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern auf Veranlassung Dritter gewährt werden, weder dem Lohnsteuerabzug noch den Lohnnebenkosten unterliegen. Dies gelte selbst dann, wenn der Arbeitgeber von diesen Zuwendungen Kenntnis erlangt und sie befürwortet bzw. wenn es sich beim Dritten und dem Arbeitgeber um verbundene Unternehmen handelt. Zuwendungen, die von Dritten geleistet werden, unterliegen demnach nur dann der Lohnsteuer- bzw. Lohnnebenkostenpflicht, wenn sie im Hinblick auf eine vom Arbeitgeber veranlasste Zuwendung eine Verkürzung des Zahlungsweges darstellen (VwGH 16.1.1991, 89/13/0166; VwGH 7.12.1994, 91/13/0171; 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 24.10.2012, 2008/13/0106).

Weiters wird auf das 2. AbgÄG 2014 (BGBl I 105/2014) verwiesen, wonach in § 78 Abs. 1 EStG 1988 neu festgelegt wurde, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer auch hinsichtlich der „im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten geleisteten Vergütungen“ einzubehalten hat, wenn er „weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen geleistet werden“. Diese Neuregelung ist mit 30. Dezember 2014 (Tag nach der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt) in Kraft getreten.

Nach den Gesetzesmaterialien (ErlRV 360 der Big XXV. GP, 11) diene diese „Anpassung ... vor allem einem verwaltungsökonomischen Zweck. Die Ausdehnung der Lohnsteuerhaftung führe nicht zu einer entsprechenden Erweiterung der Verpflichtung zur Entrichtung von Lohnnebenkosten. 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 würde auch die Regelung 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 würde.

Dass die Ausdehnung der Lohnsteuerhaftung auf Entgelt von dritter Seite, von dem der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, nicht dazu führe, dass der Arbeitgeber von derartigen Zuwendungen auch Lohnnebenkosten entrichten müsse, 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: „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.“

Auch dass die Stock Options - wie in der Niederschrift zur GPLA festgehalten - „die ... Wurzel unbestritten im Dienstverhältnis zur Bf und auch in der Position innerhalb des Unternehmens, sowie im Mutterkonzern" haben, spiele für die Lohnnebenkostenpflicht keine Rolle. Dieser Aspekt könne lediglich für die Frage des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, nicht aber für die Auslegung des Begriffs des Arbeitslohns iSd § 41 FLAG 1967 herangezogen werden. Mit anderen Worten: Nicht alles, was aus Arbeitnehmersicht aufgrund der Wurzel im Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellt, unterliege auch zwangsläufig den Lohnnebenkosten. Die Lohnnebenkostenpflicht beschränke sich nämlich - wie auch aus Rz 58 der KommStR hervorgeht – auf Zuwendungen, denen auch aus arbeitsrechtlicher Sicht Entgeltcharakter zukommt.

Da nur Zuwendungen von dritter Seite mit Arbeitslohncharakter den Lohnnebenkosten unterliegen könnten, bestehe im konkreten Fall keine Abgabepflicht, weil diese Voraussetzung hinsichtlich der konkreten Einräumung der Stock Options durch die Konzernmutter, die in Deutschland ansässige ***2*** Aktiengesellschaft, nicht vorliegen würde.

Nach der ständigen Rechtsprechung des OGH würde Leistungen eines Dritten nur dann arbeitsrechtliches Entgelt darstellen, wenn zwischen den Arbeitsvertragsparteien

entsprechende Vereinbarungen getroffen wurden oder sich dies aus „sonstigen Umständen“ ergibt (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 sind, 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 hat.

Leistungen, die einem Dienstnehmer nur aus Gelegenheit eines Dienstverhältnisses von Dritten zufließen, die aber nicht Bestandteil des vom Dienstgeber geschuldeten Entgelts sind, würden zwar Einkommen des Dienstnehmers darstellen, das aber in die Ermittlung des arbeitsrechtlichen Entgeltbegriffs nicht einzubeziehen sei (RIS RS0028613). Dementsprechend stelle zB ein Trinkgeld, das Arbeitnehmer im Gastgewerbe - außerhalb der Entgeltabrede mit dem Arbeitgeber und ohne dessen Einflussnahme - direkt von den Gästen erhalten, zwar unstrittig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, weil die Wurzel für diese Zuwendungen im Dienstverhältnis mit dem Gastgewerbeunternehmen liegt.

Eine diesbezügliche Belastung des Gastgewerbeunternehmens als Arbeitgeber mit Lohnnebenkosten ergebe sich im Hinblick auf den fehlenden arbeitsrechtlichen Entgeltcharakter aber nicht; eine solche wäre auch verfassungsrechtlich höchst problematisch.

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 erhält, könne insoweit von einem Arbeitsentgelt ausgegangen 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 ***2*** ***6*** for Management Positions“ basieren, das die deutsche Muttergesellschaft, ***2*** 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 ***2*** Aktiengesellschaft seien diejenigen Führungspersonen erfasst worden, die nach ihrem Aufgabeninhalt aufgrund Ihrer Einflussmöglichkeiten und Verantwortlichkeiten den Kurswert der Aktien des Mutterunternehmens positiv beeinflussen

könnten. Die seitens der Konzernmuttergesellschaft, der ***2*** 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 ***2*** Aktiengesellschaft eingeräumt und bestimmt werden würden, könnten auch sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm nur im Verhältnis zwischen den betreffenden Arbeitnehmern und ***2*** Aktiengesellschaft bzw. deren Organen geltend gemacht werden. Die Anstellungsverträge der Mitarbeiter, denen seitens der ***2*** Aktiengesellschaft solche Optionen eingeräumt worden seien, mit der Beschwerdeführerin würden auch keinerlei Hinweise darauf enthalten, dass sie einen Anspruch auf die Gewährung dieser oder ähnlicher Zuwendungen hätten. Angesichts der klaren Rechtsgrundlagen sei auch ein konkludenter Anspruch der Mitarbeiter auf die Einräumung von Stock Options gegenüber der Bf undenkbar.

Dass die Beschwerdeführerin bei der Abwicklung der angeführten Zuwendungen notwendigerweise mitwirken und insoweit auch von diesen wissen würde, 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.

Diese Ansicht wurde im konkreten Fall im Übrigen auch bereits durch die Rechtsprechung bestätigt: Der Verwaltungsgerichtshof habe mit dem Erkenntnis VwGH vom 1. September 2015, Ro 2014/15/0029, im Hinblick auf ein seitens der Beschwerdeführerin eingebrachtes Rechtsmittel gegen die Vorschreibung der Kommunalsteuer für die seitens der deutschen Konzernmutter gewährten Stock Options entschieden, dass diese Zuwendungen nach der bis Ende 2014 geltenden Rechtslage weder dem Lohnsteuerabzug noch der Verpflichtung zur Entrichtung der Kommunalsteuer unterliegen würden, wenn die Einräumung der Stock Options nicht vom Arbeitgeberunternehmen, sondern von einem Dritten (der Konzernmutter) veranlasst werde.

Das Landesverwaltungsgericht habe diesen Aspekt infolge der angeführten Entscheidung des VwGH geprüft und sei zum Ergebnis gelangt, dass im konkreten Fall keine Veranlassung der Zuwendung durch die Bf und damit für diese keine Kommunalsteuerpflicht bestehen würde (LVwG 27.11.2015, LVwGH-450009/36). Konkret halte das LVwG in seinem rechtskräftigen Erkenntnis Folgendes fest:

*„Aus dem von der Muttergesellschaft der Rechtsmittelwerberin - d.i. die ***2*** AG mit Sitz in Bad Homburg (BRD) - erstellten ... Optionsplan“... ergibt sich, dass die*

Wandelschuldverschreibungen nur an bestimmte Personengruppen ... ausgegeben werden konnten. Nach den Ziffern 4.2. und 4.4 des Optionsplanes hatte ausschließlich der Vorstand (bzw, soweit es Mitglieder des Vorstands betraf, der Aufsichtsrat) dieser Aktiengesellschaft (vgl auch die Ziffern 16.5, 16.16 und 16.17 des Optionsplanes) darüber zu entscheiden, weiche Teilnehmer zum Bezug von Wandelschuldverschreibungen berechtigt waren und in welcher Anzahl diesen Teilnehmern jeweils Bezugsrechte gewährt wurden, wobei seitens der Teilnehmer auf die Gewährung solcher Wandelschuldverschreibungen kein Rechtsanspruch bestand.

Mit diesen (privatrechtlichen) Formulierungen, aus denen unzweideutig eine Alleinentscheidungsbefugnis der Muttergesellschaft hervorgeht, war eine Mitsprachebefugnis von Organen einer ihrer Tochtergesellschaften - wie sie auch die Rechtsmittelwerberin verkörpert - sohin gänzlich unvereinbar.

Selbst wenn ... die Rechtsmittelwerberin bei der Zuteilung der Wandelschuldverschreibungen ein gewisses Mitspracherecht wahrnehmen konnte, ändert dies nichts daran, dass es sich hierbei aus rechtlichem Blickwinkel offensichtlich bloß um eine unverbindliche Empfehlung handelte. ...

Nachvollziehbar begründete Indizien dahin, dass – vor dem Hintergrund, dass die rechtlich bindende Entscheidung über die Gewährung von Wandelschuldverschreibungen nach den zuvor... dargestellten Festlegungen des Optionsplans allein dem Vorstand der Muttergesellschaft oblag - die Zuteilung der Stock Options de facto aber abweichend davon unter rechtserheblicher Mitwirkung von Organen der bzw einzelner Tochtergesellschaften, insbesondere auf deren Veranlassung hin, erfolgte, liegen somit nicht vor.

*In Ermangelung des Bestehens entsprechender Zweifel resultiert daraus insgesamt, dass die aus der Zuteilung folgenden Zahlungen faktisch zwar von der Beschwerdeführerin als Dienstgeberin (**Bf1**) vorgenommen, jedoch ausschließlich auf Veranlassung eines Dritten (nämlich von der Muttergesellschaft **2** AG) erbracht wurden.*

In Entsprechung zum vorangeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 1. September 2015, Ro 2014/15/0029, waren diese sohin aber nicht in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einzurechnen, sodass sich der auf einem gegenteiligen Rechtstandpunkt fußende, verfahrensgegenständlich angefochtene Bescheid des Stadtsenats der Stadt Linz über die Nachforderung einer darauf gegründeten Kommunalsteuer als rechtswidrig erweist“.

Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 23.6.2020:

Mit Vorhalt vom 23.6.2020 ersuchte das Finanzamt die Bf zur Stellungnahme zum vorliegenden Sachverhalt und um Beantwortung der Fragen, wie die Mitteilung an die dt. Konzern-Muttergesellschaft erfolgt, welche Mitarbeiter für das positionsbezogene Programm in Frage kommen, woher die Konzern-Muttergesellschaft weiß, welche Arbeitnehmer welche Position bei der Bf innehaben, da die Anzahl der möglichen Aktienanzahl von der Stellung innerhalb des Konzern sowie vom Erfolg der jeweiligen Stellung abhängt, wer die diesbezüglichen Ziele und Erfolge der jeweiligen Stellung definiert, wer die Ziele und Erfolge kontrolliert, wer der dt. Konzern-Muttergesellschaft auf welchem Weg mitteilt, welche Ziele und Erfolge vereinbart waren bzw. ob diese erreicht wurden, wie die Kommunikation zwischen der dt. Konzern-Muttergesellschaft und dem einzelnen Mitarbeiter hinsichtlich des Erwerbs von Aktien erfolgt. Sollte die Kommunikation auf schriftlichem Weg erfolgen, werde um Vorlage einer entsprechenden exemplarischen gesamten Abwicklung eines Mitarbeiters ersucht (sämtliche Schreiben hinsichtlich der Abwicklung der Stock Options eines Jahres). Weiters wurde die Frage gestellt, wie die Abwicklung erfolgt, wenn sich der Arbeitnehmer entscheidet, die Aktien zu kaufen und zu behalten.

Die Bf gab daraufhin bekannt, dass vorweg zunächst zwischen der Konzernmuttergesellschaft, der ***3*** (***4***), und der ***1*** (***5***) als deren Tochtergesellschaft, zu der wiederum die ***Bf1*** gehört, unterschieden werden muss. Die ***4*** habe seit 1998 Long-term Incentive (LTI) Pläne aufgelegt, unter denen die ***1*** (seit ihrer Gründung) ebenfalls LTI an ausgewählte Manager ausgeben kann. In den LTI Planbeschreibungen würden neben dem Vorstand und Mitarbeitern der ***4*** auch Mitglieder von Geschäftsführungen sowie Mitarbeiter verbundener Unternehmen als Planteilnehmer genannt werden (sinngemäß in allen Planbeschreibungen ähnlich formuliert) - eine genauere Definition gebe es nicht. Die ***1*** habe für ihren Kreis der LTI Planteilnehmer explizit einen positions- und ermessensbezogenen Ansatz zur Zuteilung der LTI gewählt.

Hierbei würden zunächst allein die Vorstandsmitglieder der ***1*** entscheiden, welcher Manager in welcher Höhe LTI erhalten soll. Der Vorstand der ***4*** trifft dann den finalen Entscheid über die Zuteilungen. Insofern habe die Bf nur insoweit Einfluss auf die Zuteilungshöhen der österreichischen Planteilnehmer, als dass diese mit ausgezeichneten Ergebnissen zum Unternehmenserfolg der ***1*** und damit auch der ***4*** beitragen. Die gestellten Fragen werden wie folgt beantwortet:

1. Woher weiß die Konzern-Muttergesellschaft, welche Arbeitnehmer welche Position bei der Bf innehaben?

*„Im Auftrag des Vorstands der ***1*** werden im Globalen HR, basierend auf Organigrammen und dem Austausch mit lokalen HR Verantwortlichen, weltweit Manager definiert und erfasst, die unter den positions- und ermessensbezogenen Zuteilungsansatz fallen. Seit 2014 sind die Positionstitel für den positionsbezogenen*

*Ansatz klar definiert - inklusive Geschäftsführer und Werksleiter. Für diese Gruppe der potentiellen LTI Planteilnehmer spielen definierte Finanzkennzahlen eine Rolle bei der Zuteilung. Unter den ermessensbezogenen Zuteilungsansatz werden Leistungsträger von ***2*** ***6*** erfasst, die nicht unter den positionsbezogenen Ansatz fallen. Für diese Manager beeinflusst die Leistung sowie die Bedeutung des Managers für ***2*** ***6*** die mögliche Zuteilungshöhe.*

*Basierend auf diesen Listen und unter Einhaltung eines durch die ***4*** vorgegebenen Budgets entscheidet zunächst der jeweilige Bereichsvorstand sowie anschließend der gesamte Vorstand der ***1***, welcher Manager LTI in welcher Höhe erhält. Dieser Vorstandsbeschluss wird im Anschluss dem Vorstand der ***4*** übermittelt, so dass dieser final über die jährliche Ausgabe von Longterm Incentives entscheidet. “*

2. Da die Anzahl der möglichen Aktienoptionen von der Stellung innerhalb des Konzerns sowie vom Erfolg der jeweiligen Stellung abhängt:
 - a. Wer definiert die diesbezüglichen Ziele und Erfolge der jeweiligen Stellung?
 - b. Wer kontrolliert die Ziele und Erfolge?
 - c. Wer teilt der deutschen Konzern-Muttergesellschaft auf welchem Weg mit, welche Ziele und Erfolge vereinbart waren bzw. ob diese erreicht wurden?

*„Die Zuweisung erfolgt positionsbezogen und nicht nach individuellen Zielvereinbarungen. Die diesbezügliche (Vor-)Entscheidung über die Zuteilungshöhe obliegt allein dem Vorstand der ***1***; der Vorstand der Konzernmutter (***4***) gibt die jährliche Zuteilung letztlich insgesamt frei, das heißt en bloc je Konzerngesellschaft.*

*Soweit Erfolgs- bzw. Zielgrößen das Ausmaß der Zuweisungen beeinflussen, handelt es sich um objektive Größen, die dem Konzernrechnungswesen entnommen werden können. Dies schließt naturgemäß nicht aus, dass Organe bzw. Mitarbeiter der betreffenden Konzerngesellschaften das Erreichen bzw. Nichterreichen der seitens des Vorstandes der ***1*** vorgegebenen Ziele kommunizieren. “*

3. Wie erfolgt die Kommunikation zwischen der dt. Konzern-Muttergesellschaft und dem einzelnen Mitarbeiter hinsichtlich des Erwerbs von Aktien? Sollte die Kommunikation auf schriftlichem Weg erfolgen, wird um Vorlage einer entsprechenden exemplarischen Abwicklung eines Mitarbeiters ersucht (sämtliche Schreiben hinsichtlich der Abwicklung der Stock Options eines Jahres).

Die Kommunikation hinsichtlich der Zuteilung und Abwicklung der Stock Options stellt sich am Beispiel eines Mitarbeiters (MA) wie folgt dar:

*„In jedem Jahr, in dem der Mitarbeiter eine Zuteilung unter dem jeweils gültigen LTI Plan erhalten hat, wurde dieser über die Zuteilung informiert (exemplarisches Anschreiben siehe Beilage 1). Darin wurde der betreffende Mitarbeiter auf die Plattform EquatePlus verwiesen, die die Administrationsplattform der ***2*** LTI Pläne darstellt. Auf dieser Plattform sieht jeder Planteilnehmer seine Zuteilungen und kann diese dort nach Vesting (Freiwerden der Optionen nach Sperrfrist gemäß der jeweiligen Planregeln) eigenständig ausüben (unter Berücksichtigung von Black-out Periods oder sonstigen Restriktionen [wie beispielsweise bei Ausschluss des Insiderhandels]).*

*Wenn der Mitarbeiter die Optionen ausgeübt und im vorliegenden Fall sofort wieder verkauft hat (Exersale), wird die ***1*** darüber informiert. Die Ausübung wird nach Prüfung an die lokale Payroll (hier der ***Bf1***) mit der Bitte um Auszahlung unter Abzug von Steuern und möglicherweise Sozialabgaben (siehe exemplarische Zahlungsanweisung anbei) weitergeleitet. Die ***Bf1*** entrichtet diesbezüglich als Arbeitgeber Lohnsteuer (Zuwendung von dritter Seite, von der der Arbeitgeber weiß oder wissen muss), aber keine Lohnnebenkosten (kein Arbeitsentgelt des Arbeitgebers, sondern Zuwendung von dritter Seite). Parallel wird der auf dem Transaktionsdokument genannte Nettoerlös durch Global HR zur Zahlung an die ***Bf1*** angewiesen.“*

Zu Ausübung und Verkauf der Aktien und zur Zahlungsanweisung wird auf die Beilage 2 verwiesen.

4. Die Abwicklung hinsichtlich des Differenzbetrages zwischen Kauf und Verkauf wurde oben dargestellt. Wie erfolgt die Abwicklung, wenn sich der Arbeitnehmer entscheidet, die Aktien zu kaufen und zu behalten?

*„In der Praxis werden die im Zuge der Optionsausübung erworbenen Aktien regelmäßig sofort wiederverkauft. Theoretisch kann der Manager über die Plattform EquatePlus entscheiden, die Aktien zu behalten. In diesem Fall hat der Manager eine bestimmte Frist, den Ausübungsbetrag an EquatePlus/Equatex zu überweisen. Auch in diesem - bislang theoretischen - Fall müsste der Informationsfluss seitens der ***2*** ***6*** Global HR an die lokale Payroll erfolgen.“*

Beschwerdevorentscheidung:

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung verweist das Finanzamt eingangs darauf, dass zum verfahrensgegenständlichen Stock-Options-Programm bereits hinsichtlich der Jahre 2015 - 2016 ein Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (Geschäftszahl RV/2100781/2019) anhängig ist und auf die Ausführungen in dem in diesem Zusammenhang ergangenen Bescheid bzw. in der Beschwerdevorentscheidung. Weiters wird auf die umfangreichen Ausführungen im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12.03.2020 zum gegenständlichen Beschwerdeverfahren verwiesen.

Nach Darlegung der fallrelevanten gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere des § 78 Abs. 1 EStG 1988 idgF und des im Fall der Bf betreffend Kommunalsteuer aus den Vorjahren ergangenen Erkenntnisses des VwGH vom 01.09.2015, Ro 2014/15/0029, wonach der Arbeitgeber Kommunalsteuer für Zahlungen von dritter Seite an seine Arbeitnehmer nicht zu leisten hat, sofern die Zahlungen nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers geleistet wurden, wird ausgeführt, dass gegenständlich jedoch, anders als im Vorbringen der Bf dargestellt, kein Entgelt von dritter Seite ohne Arbeitslohncharakter vorliegen würde. Vielmehr sei die Gewährung der Stock-Options auf Veranlassung und Einbindung des Arbeitgebers, somit der Bf erfolgt.

Begründend wird ausgeführt, dass die betroffenen Mitarbeiter in keinem direkten Dienst- oder anderem Vertragsverhältnis zur ***4*** oder ***5***, aus welchem die Gewährung der Stock-Options erklärbar wären, gestanden sind. Andere Gründe der Gewährung als die Arbeitsverhältnisse zur Bf würden nicht vorliegen. Unstrittig werden die Stock-Options somit nur aufgrund der Dienstverhältnisse der Mitarbeiter zur Bf bzw. ihre Tätigkeit für die Bf gewährt.

Selbst wenn, wie die Bf angeführt habe, die Einräumung der gegenständlichen Aktienoptionen ausschließlich auf Basis des positionsbezogenen Programms basieren würden, sei diese Gewährung an die Manager laut der im Rahmen des Verfahrens für die Jahre 2015 - 2016 vorgelegten Präsentation nicht automatisch erfolgt, sondern sei an gewisse Kriterien geknüpft gewesen. 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 festlegt. Auf der Seite betitelt mit „Positionsbezogenes Aktienoptionsprogramm/Phantomaktienoptionsprogramm: Erklärung des Konzeptes in vier Stufen“ sei festgehalten, dass die Vorstandsmitglieder vorschlagen, 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.

Die Mitarbeiter, welche in Genuss des Aktienoptionsprogramms gekommen sind, seien unter Berücksichtigung eines Mitsprache- und Vorschlagsrechts bzw. Einbindung der Bf ausgewählt worden. Eine Gewährung von Aktienoptionen an Mitarbeiter der Bf von der ***5*** bzw. ***4*** sei nur möglich, wenn die Bf in die Gewährung miteingebunden werde. Eine Gewährung ohne Einbindung der Bf erscheint denkunmöglich, da die ***5*** bzw. ***4*** ohne Einbindung bzw. Mitsprache oder Vorschlägen der Bf ja gar nicht wissen könne, an wen sie diese Aktienoptionen ausgeben kann bzw. welche Mitarbeiter bei der Bf beschäftigt seien

oder welche Positionen diese Mitarbeiter innehaben würden. Auch die entsprechenden Ziele, welche für eine Teilnahme erreicht werden müssten, würden dabei von der Bf vorgegeben sowie kontrolliert und entsprechend an die ***5*** bzw. ***4*** gemeldet werden.

Schon die Auswahl und Meldung der infrage kommenden Arbeitnehmer sowie die Kontrolle der vorgegebenen Ziele bzw. Meldung an die Konzern-Muttergesellschaft trage dazu bei, dass sich die Bf in den Prozess über die Gewährung der Stock Options einbringen würde und aktiv Mitsprache habe.

Dass die Konzern-Muttergesellschaft bzw. ein „ausstehender Dritter“ all diese Kriterien für einzelne Mitarbeiter beurteilt bzw. beurteilen soll, ohne die jeweilige Tochtergesellschaft (gegenständlich die Bf) miteinzubinden, erscheine nicht möglich. Gerade ob Kriterien für die Gewährung an einzelne Personen wie Verkaufs- oder Wertsteigerungsverantwortung bzw. die Erreichung der vorgegebenen Ziele entsprechend erfüllt werden, könne ein „ausstehender Dritter“ nicht abschließend beurteilen. Ohne die Mitwirkung bzw. Vorschläge der Bf erscheine eine Auswahl der Konzernmutter als „Dritter“ von in Frage kommenden Mitarbeitern der Bf 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 Bf, ***7***, bestätigt und laut Aussage gegenüber dem damaligen GPLA-Prüforgan von Herrn ***7*** persönlich ausgeübt worden.

Neben der Involvierung bei der Auswahl der einzelnen Arbeitnehmer, sei die Bf auch organisatorisch in die Abwicklung miteingebunden. Die entsprechenden Gelder würden an die Bf überwiesen und zahle diese die Beträge dann an die jeweiligen Arbeitnehmer aus.

Gerade diese ausdrückliche Mitwirkung (Mitsprache- bzw. Vorschlagsrecht, Meldung der Zielerreichung, organisatorische Abwicklung) bewirke 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 geradezu denkunmöglich.

Auch die von oa. 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 wurden. 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-Programms 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 (unter Verweis auf den Bericht vom 12.03.2020) ausdrücklich getroffen worden. Die Ausführungen im angefochtenen Bescheid (unter Verweis auf den Bericht vom 12.03.2020) 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 werde wohl auch nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen.

Vorlageantrag:

In dem dagegen fristgerecht erhobenen Vorlageantrag wird den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung über das Erkenntnis des VwGH vom 1. September 2015, Ro 2014/15/0029, entgegengehalten, dass verschwiegen worden sei, dass das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich aufgrund des angeführten VwGH-Erkenntnisses diesen Aspekt im Detail geprüft habe und im Erkenntnis vom 27. November 2015, LVwG-450009/36/Gf/Mu, der Beschwerde der ***Bf1*** betreffend Kommunalsteuer gem. § 279 Abs. 1 BAO stattgegeben hat.

Weiters werde in der Beschwerdeentscheidung vom 8. Oktober 2020 die von der Bf mit Schreiben vom 30. September 2020 übermittelte Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 23. Juni 2020 zur anhängigen Beschwerde hinsichtlich der Modalitäten der Einräumung und Abwicklung der Mitarbeiterbeteiligungen nicht berücksichtigt. Darin wird umfassend dargelegt und dokumentiert, dass nur die Vorstandsmitglieder der ***2*** AG mit finaler Zustimmung des Vorstandes der ***4*** darüber entscheiden, welche Manager der Konzerntochtergesellschaften in welcher Höhe Stock Options erhalten, diese Zuteilung dem Grunde nach nach bestimmten, weltweit definierten Positionstiteln und der Höhe nach nach objektiven, sich aus dem Konzernrechnungswesen ergebenden Größen erfolgt, und die ***Bf1*** - genauso wie alle anderen lokalen Konzernunternehmen - nur bei der Abwicklung des Aktienoptionsprogramms (Meldung der Mitarbeiter, die die von der Mutter definierten

Positionstitel innehaben, Meldung bzw. Kontrolle der Erreichung der von der Mutter vorgegebenen Ziele, organisatorische Abwicklung (z.M. der Optionsausübung) mitwirkt, aber keinen Einfluss auf Auswahl der Mitarbeiter und Höhe der Zuwendung hat.

Warum es - wie das Finanzamt meint - nicht möglich bzw. „denk unmöglich“ sein soll, dass die einzelnen Konzernunternehmen nur - wie dargelegt - an der Abwicklung, nicht aber an der Zuteilung der Mitarbeiterbeteiligungen mitwirken, bleibe schleierhaft.

Der Umstand, dass die ***Bf1*** (wie auch alle anderen Tochtergesellschaften) die deutsche Muttergesellschaft zwangsläufig bei der Abwicklung der Zuwendungsgewährung administrativ unterstützt, bewirkt aber nicht, dass ein Entgelt von dritter Seite mit Arbeitslohncharakter vorliegt. Entscheidend sei ausschließlich und allein, ob sich die Beschwerdeführerin gegenüber ihren Arbeitnehmern im Hinblick auf die Einräumung der Stock Options verpflichtet hat und die Arbeitnehmer insofern einen arbeitsrechtlichen Anspruch gegenüber der Beschwerdeführerin geltend machen können.

Dies treffe nicht zu, weil sich die ***Bf1*** nicht nur aufgrund der Dienstverträge, die keinerlei Hinweis auf eine derartige Vergütung enthalten, sondern auch nach den geschilderten Umständen erkennbar eben nicht dazu verpflichtet hat, derartige Vergütungen zu gewähren. Dies 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 können.

Schließlich sei festzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat (UFS) z.B. in den Urteilen vom 22. März 2005, RV/0152-L/03, UFS vom 9. März 2009, RV/0422-S/06, UFS 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 sind, 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), handelt.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die bf GmbH ist laut Firmenbuch im Geschäftszweig „***produkte“ tätig und gehört zur deutschen ***1*** (kurz ***5***). Diese wiederum ist ein Tochterunternehmen der Konzern-Muttergesellschaft ***2*** SE & Co. KG aA (kurz ***4***).

Die ***4*** hat seit 1998 Long-term Incentive (LTI) Pläne aufgelegt, unter denen die ***1*** (seit ihrer Gründung) ebenfalls LTI an ausgewählte Manager ausgeben kann. In den LTI Planbeschreibungen werden neben dem Vorstand und Mitarbeitern der ***4*** auch Mitglieder von Geschäftsführungen sowie Mitarbeiter verbundener Unternehmen als Planteilnehmer genannt (sinngemäß in allen Planbeschreibungen ähnlich formuliert) - eine genauere Definition gibt es nicht. Die ***1*** 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 (***4*** 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 ***4***.

Welche Mitarbeiter bei der Bf diese Positionen innehaben, erfährt die ***5*** bzw. ***4*** 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. ***4***.

Nachdem die Gesamthöhe der verfügbaren Aktien feststeht, werden die ausgewählten Arbeitnehmer vom Vorstand der ***4*** 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, 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 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

1 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, ***7***, 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 ***2*** 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.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

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 sind von dieser Regelung nicht umfasst.“

Nach den Gesetzesmaterialien dient die Anpassung vor allem einem verwaltungsökonomischen Zweck, weil nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 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 klaggestellt, dass die Änderung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 durch das 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, 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 hg. 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.

Diese Rechtsprechung wurde mit Erkenntnis des VwGH vom 1.9.2015, Ro 2014/15/0029, das zur Kommunalsteuerpflicht für an Mitarbeiter der Bf gewährte Stock-Options ergangen ist, voll und ganz bestätigt.

Aktienoptionsplan

Die Bf legte im Zuge ihrer Vorhaltsbeantwortung mit Schreiben vom 19.7.2018 ein Aktienoptionsprogramm bezüglich des Vergütungssystems der ***2*** ***6*** 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 ***2*** ***6*** 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 ***2*** ***6*** 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 ***2*** ***6*** 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 ***2*** ***6*** 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 ***2*** **6*** 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 denkunmöglich 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 ***7***, bestätigt und laut seiner Aussage gegenüber dem damaligen

GPLA-Prüforgan von Herrn ***7*** 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 ***7*** 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 Zahlungsweges" 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 Zahlungsweges 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, weswegen den Beschwerden stattzugeben war.

Die weiteren im Zuge der Lohnabgabenprüfung laut Bericht getroffenen Feststellungen sind vom gegenständlichen Beschwerdeverfahren mangels Beschwerdevorbringen nicht betroffen und bleiben weiterhin aufrecht. Das bedingt die aus dem Spruch ersichtlichen Abänderungen der angefochtenen Bescheide.

Die Höhe der aus dem Spruch ersichtlichen Festsetzungen der nachgeforderten Beträge ergibt sich aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und den angefochtenen Bescheiden wie folgt:

DB 2017:

DB-Nachforderung laut angefochtenem Bescheid	€ 37.345,71
abz. errechneter DB iZm Stock Options lt Bericht	- € 20.808,65
abz. errechneter DB iZm Stock Options lt Bericht	- € 14.868,74
DB laut BFG	€ 1.668,32

DZ 2017:

DZ-Nachforderung laut angefochtenem Bescheid	€ 3.461,44
abz. errechneter DZ iZm Stock Options lt Bericht	- € 1.979,36
abz. errechneter DZ iZm Stock Options lt Bericht	-€ 1.305,55
DZ laut BFG	€ 176,53

DB 2018:

DB-Nachforderung laut angefochtenem Bescheid	€ 34.467,27
abz. errechneter DB iZm Stock Options lt Bericht	- € 31.246,61
abz. errechneter DB iZm Stock Options lt Bericht	- € 4.088,29
DB laut BFG	- € 867,63

DZ 2018:

DZ-Nachforderung laut angefochtenem Bescheid	€ 3.431,16
abz. errechneter DZ iZm Stock Options lt Bericht	- € 3.124,66
abz. errechneter DZ iZm Stock Options lt Bericht	- € 377,38
DZ laut BFG	- € 70,88

Die festgesetzten Säumniszuschläge für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2017 und 2018 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 28. September 2023