

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch die ***stV***, über die Beschwerde vom 31.03.2020 (eingebracht am 01.04.2020)

betreffend die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 12.03.2020 über die die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) sowie Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2017 und 2018, Steuernummer ***Bf1-StNr***,

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Verwaltungsgerichtshof (in der Folge kurz: VwGH) hob mit Erkenntnis vom 26.09.2024, Ra 2023/15/0113 das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts (in der Folge kurz: BFG) vom 28.09.2023, RV/2101175/2020 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Für die Erledigung der Beschwerde im fortgesetzten Verfahren wurde die Gerichtsabteilung GA 3002 des BFG zuständig gemacht.

Mit Schreiben des Gerichts vom 10.09.2025 wurde den Parteien das Erkenntnis des BFG zur Kenntnis gebracht und auf die seitens des VwGH vertretene Rechtsauffassung, nämlich dass von einer Steuerpflicht (Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) der

beschwerdeführenden Partei für die in Rede stehenden Vergütungen aus der Ausübung von Optionen in den streitgegenständlichen Jahren auszugehen ist. Für eine allfällige Stellungnahme wurde eine Frist von 4 Wochen in Evidenz gezogen. Eine inhaltliche Stellungnahme wurde von keiner der Parteien erstattet.

Das nunmehrige Erkenntnis ergeht im fortgesetzten Verfahren.

Zum Verfahrensgang bis zur Entscheidung des BFG vom 28.09.2023, RV/2101175/2020, darf auf die Ausführungen in diesem Erkenntnis (Seiten 2 – 16) verwiesen werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf (in der Folge kurz: Bf) ist laut Firmenbuch im Geschäftszweig „***A***“ tätig und gehört zur deutschen ***T-AG*** (kurz ***TAG***). Diese wiederum ist ein Tochterunternehmen der Konzern-Muttergesellschaft ***Muttergesellschaft*** (kurz ***M-Gesellschaft***).

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

Welche Mitarbeiter bei der Bf diese Positionen innehaben, erfährt die ***TAG*** bzw. ***M-Gesellschaft*** 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 ***TAG*** bzw. ***M-Gesellschaft***.

Nachdem die Gesamthöhe der verfügbaren Aktien feststeht, werden die ausgewählten Arbeitnehmer vom Vorstand der ***M-Gesellschaft*** 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 ***TAG*** über die Plattform informiert. Der Differenzbetrag zwischen Kauf und Verkauf wird anschließend von der ***TAG*** 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.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen des Vorverfahrens (Erkenntnis des BFG vom 28.09.2023, RV/2101175/2020).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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.

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 der Lohnabgabenprüfung wurden 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.

Der VwGH ist der Argumentation des Finanzamtes gefolgt und hat die stattgebende Entscheidung des BFG, welche von keiner Verpflichtung der Bf ausging, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben (vgl VwGH 26.09.2024, Ra 2023/15/0113).

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 Abs 1 VwGG).

Durch Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses oder Beschlusses tritt die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung der angefochtenen Entscheidung befunden hat (§ 42 Abs 3 VwGG). Es kommt zu einem fortgesetzten Verfahren ieS. Die Aufhebung wirkt *ex tunc* (Twardosz, VwGH-Verfahren: Handbuch (2022) Rz 439.)

Bei der Erlassung der Ersatzentscheidung ist das Verwaltungsgericht an die Rechtsauffassung des VwGH im aufhebenden Erkenntnis gebunden. Diese Bindungswirkung gilt auch für die Verfahrensparteien und den VwGH selbst. Der Spruch und die tragende Rechtsansicht der Begründung des VwGH-Erkenntnisses entfalten normative Wirkung. Entsprechend den allgemeinen Grenzen der Rechtskraft gilt diese Bindungswirkung für die dem Erkenntnis zugrunde liegende Sach- und Rechtslage (vgl Twardosz, VwGH-Verfahren: Handbuch (2022), Rz 439 ff; Schick, Die Rechtswirkungen der Entscheidungen des VwGH in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof (2015) 249 (256 ff).

Nach Darstellung der Rechtsgrundlagen und der historischen Entwicklung der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen führte der VwGH im Erkenntnis vom 26.09.2024, Ra 2023/15/0113 in Rz 36 – 39 Folgendes aus:

Gemäß der durch das 2. AbgÄG 2014 geänderten Bestimmung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 erstreckt sich die Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer nunmehr auch auf im Rahmen des Dienstverhältnisses von Dritten geleistete Arbeitslöhne, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen von dritter Seite geleistet werden. Dies hat sohin gemäß § 43 Abs. 2 FLAG 1967 auch eine entsprechende Beitragsschuld zur Folge (Rz 36).

Im gegenständlichen Fall kann dahingestellt bleiben, ob die Vergütungen als von dritter Seite geleistet anzusehen sind oder nicht. Die Arbeitnehmer der Mitbeteiligten haben die ihnen gewährten Aktienoptionen unmittelbar dahingehend ausgeübt, dass ihnen die Differenz zwischen dem vereinbarten Kaufpreis und dem Verkaufspreis der Aktien ausbezahlt und die Option somit glattgestellt wurde. Es ist diese Auszahlung, die den Arbeitslohn darstellt. Diese Auszahlung erfolgt aber nach den Feststellungen des BFG direkt von der Mitbeteiligten als Arbeitgeberin an die Arbeitnehmer (Rz 37).

Das BFG ging in Verkennung der Rechtslage davon aus, dass keine Verpflichtung der Mitbeteiligten zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrags für die hier in Rede stehenden Vergütungen besteht. Dies gilt entsprechend für die Verpflichtung zur Entrichtung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag, weil dessen Bemessungsgrundlage mit der Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 ident ist (Rz 38).

Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war (Rz 39).

In Umsetzung der Rechtsanschauung des VwGH war die Beschwerde daher im fortgesetzten Verfahren abzuweisen.

Die Beschwerde betreffend die Bezug habenden Säumniszuschläge wurde vom Finanzamt keiner Erledigung mittels Beschwerdeverentscheidung zugeführt und erfolgte auch keine Vorlage an das Bundesfinanzgericht, weshalb diesbezüglich eine Erledigung durch das BFG nicht zu erfolgen hatte.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Mit dem hier vorliegenden Erkenntnis wird die Rechtsprechung des VwGH 26.09.2024, Ra 2023/15/0113 umgesetzt. Es liegt daher keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 15. Jänner 2026