



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung des Bw., vertreten durch Stremitzer & Winkler Steuerberatung GmbH, 4020 Linz, Volksgartenstraße 26, vom 15. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch AD Manfred Vogler, vom 17. April 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. war im Jahr 2006 als handelsrechtlicher Geschäftsführer bei der DH & WM GmbH (FN xyz) mit Sitz in Wien angestellt. An der DH & WM GmbH war die I. W. Group International GmbH mit Sitz in Ab. in der Bundesrepublik Deutschland (laut Firmenbuch bis 4. 1. 2006) zu 100 % beteiligt. Im Zuge des Verkaufes der Anteile der I. W. Group International GmbH an der DH & WM GmbH an die Unternehmensgruppe HE & Söhne Baugesellschaft m.b.H. hat der Bw. als handelsrechtlicher Geschäftsführer der DH & WM GmbH laut Gutschriftsanzeige vom 23. Februar 2006 vom deutschen Masseverwalter der W. Bau AG einen Betrag von € 284.985,00 erhalten.

Dem lag folgende vom Bw. vorgelegte Vereinbarung zu Grunde:

**„Vereinbarung  
über  
Erfolgsbeteiligung  
zwischen**

I. W. Group International GmbH, Ab.

(im Folgenden „I.“)

und

X. Bank AG, London

(im Folgenden „X. Bank“)

und

Herrn Ing. H. B.

(im Folgenden „Herr B.“ oder „Geschäftsführer“)

### **Vorbemerkung**

I. hält sämtliche Geschäftsanteile an der DH & WM Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Wien („DH.“). Diese Geschäftsanteile sind zur Besicherung eines von der X. Bank gewährten Darlehens verpfändet worden und sollen jetzt veräußert werden. In dem Bewusstsein um die besondere Bedeutung des Managements der DH. für den Erfolg des Veräußerungsprozesses soll eine Erfolgsbeteiligung implementiert werden. Die Erfolgsbeteiligung wird nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen in Form einer einmaligen Bonuszahlung gewährt.

Hierzu regeln die Parteien was folgt:

### **§1**

#### **Bonuszahlung**

1. Die I. zahlt an den Geschäftsführer, sowie an weitere von diesem zu benennende Mitarbeiter der DH., einen Bonus in Höhe der nachfolgend angegebenen Brutto Beträge bei Erreichen der nachfolgend angegebenen Kaufpreisreinerlöse.

2. Der Bonus ist wie folgt gestaffelt:

<b>Kaufpreisreinerlös</b>	<b>Brutto-Bonusbetrag</b>
€ 6.000.000 bis € 7.000.000	€ 300.000 + 10% des über € 6.000.000 hinausgehenden Kaufpreisreinerlöses
> € 7.000.000 bis € 8.000.000	€ 300.000 + 25% des über € 6.000.000 hinausgehenden Kaufpreisreinerlöses
> € 8.000.000 bis € 9.000.000	€ 300.000 + 40% des über € 6.000.000 hinausgehenden Kaufpreisreinerlöses
> € 9.000.000 bis € 10.000.000	€ 300.000 + 50% des über € 6.000.000 hinausgehenden Kaufpreisreinerlöses, höchstens jedoch € 2.000.000
> € 10.000.000	€ 300.000 + 50% des über € 6.000.000 hinausgehenden Kaufpreisreinerlöses

3. Kaufpreisreinerlös im Sinne dieser Vorschrift ist der nach Abzug sämtlicher Kosten und Steuern an die Pfandgläubigerin geldlich auszukehrende Nettobetrag.

4. Die Auswahl der einzubeziehenden Mitarbeiter und die Aufteilung der vorbezeichneten Bonuszahlungen auf diese erfolgt durch den Geschäftsführer.

### **§2**

#### **Fälligkeit**

1. Der Bonus ist fünf Tage nach Eingang des Veräußerungserlöses für die Geschäftsanteile der DH. bei dem Insolvenzverwalter zur Zahlung durch die I. fällig.
2. I. ist berechtigt, die nach vorstehender Vorschrift zu leistenden Bonuszahlungen bei der Auskehrung des Veräußerungserlöses an die Pfandgläubigerin in Abzug zu bringen.

### **§3**

#### **Besteuerung**

*I. weist Herrn B. darauf hin, dass die Gewährung des Bonus bzw. der hiermit verbundenen Zahlungen, gegebenenfalls bereits vor Auszahlung zu steuerpflichtigen geldwerten Vorteilen führen kann. I. wird die auf den Bonus entfallende Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und etwaiger Kirchensteuer einbehalten und entsprechend den gesetzlichen Vorschriften an das Finanzamt abführen, bevor sie den jeweiligen Betrag an Herrn B. sowie an weitere von diesem zu benennende Mitarbeiter der DH. auskehrt.*

### **§4**

#### **Sonstiges**

1. Änderungen und Ergänzungen dieser Vereinbarung bedürfen der Schriftform. Dies gilt auch für die Änderung dieser Schriftformklausel.
2. Sollte eine Bestimmung dieser Vereinbarung unwirksam sein oder werden, so bleibt die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen hiervon unberührt. Anstelle der unwirksamen Bestimmung gilt eine solche Bestimmung als vereinbart, die dem von den Parteien mit der unwirksamen Bestimmung verfolgten wirtschaftlichen Zweck im Rahmen des rechtlich Zulässigen möglichst nahe kommt.
3. Dieser Vertrag unterliegt deutschem Recht. Es sind ausschließlich die deutschen Gerichte zuständig.“

Der steuerliche Vertreter des Ing. B. vertrat im Veranlagungsverfahren die Ansicht, dass dieser Zahlungsfluss keiner Einkunftsart zuzuordnen sei, weil der Bw.

für die Zusage der Erfolgsbeteiligung keine Gegenleistung erbringen hätte müssen;  
als Arbeitsvergütung nur Zahlungen zu qualifizieren seien, die der Arbeitnehmer als Gegenleistung für seine Arbeit erhält, es den zusagenden Parteien aber nicht auf die Arbeitsleistung des Bw. angekommen wäre und der Zahlungsanspruch etwa auch bei sofortiger Beendigung der Geschäftsführertätigkeit bestanden hätte;

der Sachverhalt auf Grund des Fehlens einer Leistungserbringung auch nicht unter § 29 Z 3 EStG zu subsumieren sei.

Die Begleitumstände hat der steuerliche Vertreter des Bw. wie folgt dargestellt:

Die vom Bw. geleitete DH & WM GmbH sei das erfolgreichste Unternehmen des W. Bau-Konzerns gewesen, weshalb diesem neben der Geschäftsführertätigkeit zusätzliche Aufgaben für den Gesamtkonzern übertragen worden wären. Dies sei auch der Grund für die Anstellung des Bw. bei der DG International GmbH, München gewesen, wobei dieser Vertrag mit Wirkung 31. März 2005 einvernehmlich beendet worden sei.

Im Zuge der Insolvenz des Arbeitgebers und der Beendigung des Dienstverhältnisses des Bw. zur deutschen Konzerngesellschaft DG International GmbH habe der Bw. auf die Einbringung einer Klage zur Geltendmachung von Abfertigungs- und Pensionsabfindungsansprüchen verzichtet, da der Aufwand weitgehend der DH & WM GmbH weiterbelastet worden wäre, was wiederum für den Verkaufsprozess nicht förderlich gewesen wäre.

Der Bw. habe nämlich bereits im Jahr 1995 von der Konzernmuttergesellschaft W. BAU-Aktiengesellschaft eine Pensionszusage erhalten. Während für andere Führungskräfte des Konzerns, die überwiegend in Deutschland beschäftigt waren, Beiträge insolvenzgesichert in die DG Unterstützungskasse einbezahlt wurden, sei dies im Falle des Bw. unterlassen worden.

Auf Grund dieser Zusicherung der Konzernspitze sei Bw. somit jahrelang davon überzeugt gewesen, dass er eine Pensionsanwartschaft habe. Im Insolvenzzeitpunkt, der mit der Beendigung des Dienstverhältnisses zur DG International GmbH einherging, habe der Wert des Pensionsanspruchs 244.908,81 Euro betragen, wobei umfangreiche Verhandlungen jedoch ergeben hätten, dass der Anspruch nur durch Einbringung einer Klage mit geringen Erfolgsaussichten hätte durchgesetzt werden können.

Der Bw. habe aber auch auf Grund seiner mehr als dreijährigen Tätigkeit für die deutsche DG International GmbH mit Schwerpunkt Besorgung der Geschäftsführung der österreichischen DH & WM Gesellschaft m.b.H. auch einen Abfertigungsanspruch gehabt, da auf Grund des Schwerpunktes der Tätigkeit in Österreich auf den Arbeitsvertrag nach internationalen Zuständigkeitsregeln österreichisches Arbeitsrecht anzuwenden gewesen sei. Unter Berücksichtigung der angerechneten Vordienstzeiten habe der Abfertigungsanspruch des Bw. 114.079,56 Euro betragen. Auch dieser Anspruch sei dem Bw. vorenthalten worden und hätte nur im Klagswege eingebracht werden können.

Im angefochtenen Bescheid wurde der Betrag von € 284.985,00 der Berechnung der Einkommensteuer für 2006 als Einkünfte ohne inländischem Steuerabzug zu Grunde gelegt.

Begründet wurde diese Vorgangsweise in der gesonderten Bescheidbegründung vom 15. April 2008 wie folgt:

Unstrittig sei, dass bei der Alleingeschafterin der DH & WM Gesellschaft, dem Bw. die in dieser Gesellschaft die maßgebliche Führungsrolle zukomme, was auch dadurch zum Ausdruck komme, dass nur ihm eine Einzelzeichnungsberechtigung eingeräumt wurde, obwohl die Gesellschaft mehrere aber nur kollektivzeichnungsberechtigte Geschäftsführer und Prokuristen bestellt hätte, eine vom Verkaufserlös abhängige Erfolgsbeteiligung ausbezahlt hat.

Dem steuerlichen Vertreter sei insoweit beizupflichten, dass als Arbeitsvergütung nur Zahlungen zu qualifizieren sind, die dem Arbeitnehmer als Gegenleistung für seine Arbeitsleistung zufließen. Er verkenne aber die Rechtslage, wenn er meint, dass jeder Zahlung eine konkrete Gegenleistung des Arbeitnehmers zuordenbar sein muss. Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen, Prämien, Belohnungen, Jubiläumsgeld etc. würden in aller Regel nicht für eine konkrete Arbeitsleistung des Arbeitnehmers gewährt, sondern für die Gesamtheit der im Dienstverhältnis erbrachten Leistungen.

Es könne daher nach Ansicht des Finanzamtes kein Zweifel bestehen, dass diese Erfolgsbeteiligung nicht – wie vom steuerlichen Vertreter anfangs behauptet – für die bloße Nennung eines möglichen Käufers bezahlt wurde, sondern ihre Wurzel in der vom Bw. wahrgenommenen Geschäftsführung hätte. Sehrwohl wäre sich auch die Alleingesellschafterin dessen bewusst, dass ein erfolgreich führendes Management maßgeblichen Einfluss auf den Marktwert einer Gesellschaft und somit den erzielenden Veräußerungserlös hat, wie auch das der Vorbemerkung der Zahlungsvereinbarung zu entnehmen sei.

Ob letztlich diese Zahlung dafür geleistet wurde, damit das Management die Gesellschaft einem potentiellen Käufer möglichst attraktiv präsentiert bzw. erscheinen lässt, oder dafür, weil der Bw. durch den Verzicht auf mögliche Klageerhebungen betreffend seiner Gehaltsansprüche den Wert der Gesellschaft nicht vermindert hat, oder als Entschädigung für den Entfall zugesagter Ansprüche aus dem Dienstverhältnis, oder schlicht nur als Anerkennung dafür, dass er die Gesellschaft in der Vergangenheit erfolgreich geführt hat, müsse nicht näher untersucht werden und könne daher dahingestellt bleiben, weil all diese möglichen Gründe ihre ursächliche Wurzel in der Geschäftsführung des Bw. hätten. Die Zahlung sei somit im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zugeflossen, da der Begriff "Bezüge und Vorteile" alle Einnahmen und geldwerten Vorteile umfasse, die dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses wiederkehrend oder einmalig (mehrmalig) zufließen (LStR 2002, Rz 647).

Offensichtlich sei die Alleingesellschafterin selbst davon ausgegangen, dass die Erfolgsbeteiligung im Rahmen des Dienstverhältnisses zufließt. Das Finanzamt hat in diesem Zusammenhang auf § 3 der Vereinbarung hingewiesen.

Weiters führte das Finanzamt aus, es sei auf weitere Rückfrage bestätigt worden, dass trotz dieser Vereinbarung die ausbezahlte Erfolgsbeteiligung un versteuert geblieben ist. Dies dürfte wohl darauf zurückzuführen sein, dass erst im Zeitpunkt der Auszahlung aufgefallen sein dürfte, dass der Bw. Dienstnehmer der DH & WM GmbH und nicht der Alleingesellschafterin ist.

Auch der Umstand, dass sich die Alleingesellschafterin der DH & WM Gesellschaft dafür entschieden hat, die dem Bw. gewährte Erfolgsbeteiligung nicht direkt aus dem Gesellschaftsvermögen sondern aus dem Erlös aus der Beteiligungsveräußerung zu zahlen, führe zu keinem anderen Ergebnis, da unter dem Begriff Bezüge und Vorteile sowohl solche, die dem Arbeitnehmer unmittelbar zufließen als auch Bezüge und Vorteile, die dem Arbeitnehmer nur mittelbar von dritter Seite zukommen zu subsumieren seien (VwGH 11.3.1958, 142/57).

Auf Grund der Tatsache, dass die Erfolgsbeteiligung nicht unmittelbar vom Arbeitgeber sondern mittelbar von der Alleingesellschafterin zugeflossen ist, könne die davon zu entrichtende Steuer nicht im Haftungswege vom Arbeitgeber bzw. der auszahlenden Alleingesellschafterin gefordert werden. Dieser Zufluss sei als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Rahmen einer gemäß § 41 Aus 1 Z 1 EStG 1988 durchzuführenden Veranlagung zu erfassen. Als "andere Einkünfte" würden nämlich alle Einkünfte aus anderen Einkunftsarten sowie nichtselbständige Einkünfte gelten, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, wie zB Arbeitslohn von dritter Seite (siehe dazu LStR 2002, Rz 910).

In der gegenständlichen Berufung wurde dazu vorgebracht:

*1) Zum Sachverhalt:*

Auf Grund erheblicher wirtschaftlicher Schwierigkeiten des deutschen Baukonzerns W. Bau AG hätte dieser die Anteile an der DH & WM GmbH, deren Geschäftsführer der Bw. war und ist, zu Gunsten der Deutschen Bank verpfändet.

Die wirtschaftlichen Schwierigkeiten der deutschen Konzernmuttergesellschaft hätten in einer Insolvenz gemündet, im Zuge der die Anteile an der erfolgreichen österreichischen Tochtergesellschaft DH & WM GmbH verkauft werden sollten.

Da sich die Verkaufsbemühungen schwierig gestaltet hätten, haben die am Anteilsverkauf interessierten Parteien (Insolvenzverwalter und Gläubigerbank) dem Bw. eine Zahlung zugesagt, falls ein Anteilsverkauf zustande kommt.

Begründet sei die Erfolgsszusage mit der Erwartungshaltung der Verkäuferseite worden, dass dem Management der zum Verkauf stehenden Gesellschaft eine besondere Bedeutung für den Erfolg des Veräußerungsprozesses zukommt.

Zu beachten sei aber, dass sich die Verkäuferseite keinerlei Gegenleistung ausbedungen hat, der Bw. hätte somit für die Zusage der Erfolgsbeteiligung keine Leistung erbringen müssen. In weiterer Folge sei der Verkauf sodann tatsächlich ohne jegliche Mitwirkung des Bw. abgewickelt worden.

## *2) Zur Einordnung unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*

Nach der Definition des § 25 EStG seien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Bereits aus dieser Definition komme zum Ausdruck, dass dieser Einkünftetatbestand Vergütungen zum Inhalt hat, die als Gegenleistung für die Arbeitsleistung gewährt werden. Dies werde auch in der Bescheidbegründung eingeräumt und entspreche somit der Rechtsauffassung des Finanzamtes. Dem Finanzamt werde auch darin zugestimmt, dass für die Einordnung unter die nichtselbständigen Einkünfte nicht jeder Zahlung eine konkrete Arbeitsleistung gegenüberstehen muss, jedoch sei entscheidend, dass es insgesamt einen Veranlassungszusammenhang zwischen der Vergütung und der Arbeitsleistung geben muss.

Die Vergütung muss um der Arbeitsleistung willen gewährt werden und nach der Rechtsprechung des BFH sei die Abgrenzung dahingehend vorzunehmen, dass der Arbeitnehmer die Zuwendung eines Dritten vernünftigerweise als Frucht seiner Leistung für den Arbeitgeber ansehen muss (BFH 5.7.1 996, VI R 10/96, BStBl. 1996 II 545 f).

Im konkreten Fall komme es dem Masseverwalter auf die Arbeitsleistung des Bw. für die DH & WM GmbH nicht an und es lasse sich somit der erforderliche rechtliche Zusammenhang zwischen der vom Masseverwalter gewährten Vergütung einerseits und dem Arbeitsvertrag zwischen dem Bw. und der DH & WM GmbH andererseits nicht herstellen (vgl. *Heinze*, Rechtliche Einordnung der Vergünstigungen aus Miles & More- Bonusprogrammen, DB Heft 49 vom 6.12.1996, 2491). Verstärkend trete hinzu, dass es nicht nur an der inneren Verknüpfung zwischen der Arbeitsleistung des Bw. für die DH & WM GmbH sowie der vom Masseverwalter geleisteten Zahlung fehlt, sondern darüber hinaus sich der Masseverwalter eine Leistung des Bw. weder ausbedungen hat noch tatsächlich vom Bw. eine Leistung für den Erhalt der Zahlung erbracht wurde. Der Vertrag über den Anteilsverkauf sei in der Folge ohne jegliches Mitwirken des Bw. zustande gekommen bzw. hätte Bw. umgekehrt den Verkauf auch nicht verhindern können. Eine Einordnung unter § 25 EStG kommt somit bereits wegen des Nichtvorliegens eines Leistungsaustausches nicht in Betracht.

## *3. Zum Subsidiärtatbestand des § 29 Z 3 EStG*

Unter § 29 Z 3 EStG würden sämtliche Einkünfte aus Leistungen fallen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. Aus dem im Gesetz verwendeten Begriff Einkünfte aus „Leistungen“ gehe aber bereits wieder hervor, dass eine Einordnung unter diesen Einkünftetatbestand wieder einen Leistungsaustausch voraussetzt (vgl. Kommentar von Doralt

zum EStG, § 29, Rz 36, mit Verweis auf VwGH vom 25.11.1986, 86/14/0072). Die Zahlung müsse als echte wirtschaftliche Gegenleistung („do ut des“) durch die Leistung veranlasst sein. Da der Bw. eine Leistung weder erbracht hat noch sich jemals zu einer Leistungserbringung verpflichtet hat, könne der Sachverhalt auch nicht unter § 29 Z 3 EStG eingereicht werden.

Schließlich machte der Bw. noch Ausführungen zur Vergleichbarkeit mit dem umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1) Zur Einordnung der strittigen Vergütung unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:**

§ 25 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) in der im gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 34/2005 lautet:

*„(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:*

*1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.*

*b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.*

*c) Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversicherung.*

*d) Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversicherung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversicherung entspricht.*

*e) Bezüge aus einer Kranken- oder Unfallversicherung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.*

*Bezüge gemäß lit. c bis e, ausgenommen solche aus einer Unfallversicherung, sind nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen. In allen anderen Fällen sind diese Bezüge nach § 32 Z 1 zu erfassen.*

*2. a) Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes. Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die*

*aa) vom Arbeitnehmer,*

*bb) vom wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 und*

*cc) von einer natürlichen Person als Arbeitgeber für sich selbst*

eingezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25% zu erfassen. Soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Abs. 1 Z 3 eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer MV-Kasse (§ 17 BMVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden, sind die auf diese Beiträge entfallenden Bezüge und Vorteile steuerfrei. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, ein pauschales Ausscheiden der steuerfreien Bezüge und Vorteile mit Verordnung festzulegen.

b) Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes). Z 2 lit. a zweiter Satz ist für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben.

c) Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis anzusehen sind, sowie Bezüge und Vorteile aus Unterstützungskassen.

d) Bezüge und Vorteile aus Mitarbeitervorsorgekassen (MV-Kassen).

3. a) Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind nur mit 25% zu erfassen; soweit besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung auf Beiträgen beruhen, die im Zeitpunkt der Leistung als Pflichtbeiträge abzugsfähig waren, sind sie zur Gänze zu erfassen. Soweit für Pensionsbeiträge eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen worden ist, sind die auf diese Beiträge entfallenden Pensionen steuerfrei.

b) Gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.

c) Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

d) Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten oder zurückgezahlt wurden.

4. a) Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge im Sinne des Bezügegesetzes und des Verfassungsgerichtshofgesetzes.

b) Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge, die Mitglieder einer Landesregierung (des Wiener Stadtsenates), Bezirksvorsteher (Stellvertreter) der Stadt Wien, Mitglieder eines Landtages sowie deren Hinterbliebene auf Grund gesetzlicher Regelung erhalten, weiters Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge, die Bürgermeister, Vizebürgermeister (Bürgermeister-Stellvertreter), Stadträte und Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung sowie deren Hinterbliebene auf Grund gesetzlicher Regelung erhalten.

c) Bezüge von öffentlich-rechtlich Bediensteten (Beamten) des Bundes aus Nebentätigkeiten im Sinne des § 37 des Beamten-Dienstrechtsgesetzes 1979 und vertraglich Bediensteten des Bundes aus vergleichbaren Tätigkeiten sowie öffentlich Bediensteten anderer Gebietskörperschaften auf Grund vergleichbarer gesetzlicher Regelungen.

5. Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden.

*Nicht darunter fallen Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die an Einrichtungen tätig sind, die vorwiegend Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 171/1973, betreiben, ausgenommen Abs. 1 Z 1 lit. a ist anzuwenden.*

*(2) Bei den Einkünften im Sinne des Abs. 1 ist es unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.“*

Nach der Judikatur (vgl. UFS 22. 3. 2005, RV/0152-L/03) sind die den einzelnen Arbeitnehmern einer Konzerntochter zugeflossenen Vorteile, welche von der Konzernmutter gewährt wurden, den Bezügen gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 zuzuordnen. Dabei ist es grundsätzlich unbeachtlich, dass die zugeflossenen Einnahmen nicht durch den Arbeitgeber, vielmehr durch deren Konzernmutter, also durch einen Dritten eingeräumt worden sind. Es kommt nämlich darauf an, dass die Zuwendung des Dritten sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und aus Sicht des Zuwendenden im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht. Ein Vorteil aus einem Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn dieser Vorteil durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst ist. Dies ist dann der Fall, wenn der Vorteil nur deshalb gewährt wird, weil der Zurechnungsempfänger Arbeitnehmer dieses Arbeitgebers ist, der Vorteil also mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird, und wenn sich die Leistung des Arbeitgebers in weitesten Sinn als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitgebers erweist. Arbeitslohn liegt dann nicht vor, wenn eine Zuwendung wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen bewirkt wird (VwGH 26. 1. 2006, 2002/15/0188).

Der Bw. räumt ein, dass sich die Konzernmutter (I. W. Group International GmbH) als Veräußerin der Gesellschaftsanteile der Konzerntochter (DH & WM Gesellschaft m.b.H.) keinerlei Gegenleistung ausbedungen hat. Der Bw. hätte somit für die Zusage der Erfolgsbeteiligung keine Leistung erbringen müssen. In weiterer Folge sei der Verkauf sodann tatsächlich ohne jegliche Mitwirkung des Bw. abgewickelt worden. Wenn wie im gegenständlichen Fall die Zahlung der Konzernmutter „in dem Bewusstsein um die besondere Bedeutung des Managements der DH. für den Erfolg des Veräußerungsprozesses“ eine „Erfolgsbeteiligung“ an einen Angestellten der Konzerntochter leistet, dann liegt hier eindeutig die Wurzel für die Vergütung im Dienstverhältnis zwischen dem Bw. und der Konzerntochter. Ohne dieses Dienstverhältnis wäre es zu keiner Vergütung gekommen. Das Dienstverhältnis zwischen dem Bw. und der Konzerntochter ist somit kausal für die Auszahlung der hier strittigen Erfolgsbeteiligung, zumal sonstige Geschäftsbeziehungen zwischen dem Bw. und der Konzernmutter nicht bestanden haben.

Der Bw. verkennt die Rechtslage dahingehend, dass bei einem Dienstverhältnis die Vorteile daraus nicht mit einer bestimmten Gegenleistung zusammenhängen müssen. Ein Vorteil wird dann für ein Dienstverhältnis gewährt, wenn er durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst ist. Das ist dann der Fall, wenn der Vorteil nur deshalb gewährt wird, weil der Zurechnungsempfänger Arbeitnehmer dieses Arbeitgebers ist, der Vorteil also mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird, und wenn sich die Leistung des Arbeitgebers **im weitesten Sinn als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft** des Arbeitnehmers erweist (VwGH 26. 1. 2006, 2002/15/0188). Es reicht somit aus, wenn der Dienstnehmer seine individuelle Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Nicht erforderlich ist jedoch, dass der Dienstnehmer für eine bestimmte Vergütung auch tatsächlich eine konkrete Leistung erbracht hat. Vielmehr reicht es aus, wenn diese Vergütung nur erbracht wurde, weil der Bw. ein (besonders erfolgreicher) Dienstnehmer seines Arbeitgebers war. Im gegenständlichen Fall ist daher die Vergütung der Muttergesellschaft, die an den nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer der Tochtergesellschaft bezahlt wurde, unter die Bezüge und Vorteile des § 25 Abs. 1 lit. b EStG 1988 zu subsumieren und gehört somit zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Der Vergleich des Bw. mit dem Umsatzsteuerrecht ist nicht anzustellen, da hier ausschließlich die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes maßgeblich sind.

## 2) Zur Zuweisung des Besteuerungsrechtes:

Artikel 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002 (DBA-BRD) lautet:

*„(1) Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.“*

Artikel 16 Abs. 2 DBA-BRD lautet:

*„(2) Ungeachtet der Artikel 14 und 15 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer oder als Vorstandsmitglied einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, im anderen Staat besteuert werden.“*

Nach Artikel 16 Abs. 2 DBA-BRD dürfen in Deutschland ansässige Personen, die Einkünfte in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer oder als Vorstandsmitglied einer österreichischen Gesellschaft beziehen, unabhängig vom Ort der Arbeitsausübung und unabhängig davon, ob ihnen in Österreich eine Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung zur Arbeitsausübung zur Verfügung steht, in Österreich besteuert werden. Das Besteuerungsrecht an den Einkünften

von eingetragenen Geschäftsführern oder Vorstandsmitgliedern einer Kapitalgesellschaft wird stets dem Sitzstaat der Gesellschaft zugeteilt. Geschäftsführer werden im DBA-BRD aus der Zuteilungsregel für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit herausgelöst und der Zuteilungsregel für Aufsichtsräte und Geschäftsführer unterstellt.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Bw. in Österreich ansässig ist. Gleiches gilt auch für die Gesellschaft, für die der Bw. als Geschäftsführer tätig war. Da sowohl der Bw. als auch die Gesellschaft, deren Geschäftsführer er im Berufszeitraum war, in Österreich ansässig waren, kommt das Besteuerungsrecht an der Vergütung, die durch den Dritten, der in Deutschland ansässig ist, geleistet wurde, Österreich zu. Es kommt nämlich darauf an, in welchem Staat die Gesellschaft ansässig ist, für die der Bw. als Geschäftsführer tätig war und nicht darauf, in welchem Staat der Dritte, der die Vergütung zahlt, ansässig ist.

Demnach ist die hier strittige Vergütung in Österreich zu besteuern.

### **3) Veranlagung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:**

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt. Zu den anderen Einkünften iSd. § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehören solche, von denen der Dienstgeber dem Grund oder der Höhe nach keine Kenntnis hat (*Doralt*, EStG<sup>11</sup>, § 41 Tz. 5). Die Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer nach § 78 Abs. 1 EStG 1988 und die Haftung des Arbeitgebers nach § 82 EStG 1988 erstreckt sich nicht auf Zahlungen, die ohne Veranlassung des Arbeitgebers von dritter Seite geleistet werden (vgl. VwGH 20. 2. 2008, 2006/15/0171; VwGH 24. 7. 2007, 2007/14/0028). Derartige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind im Wege der Veranlagung zu erfassen. Daran ändert es nichts, wenn der Dritte und der Arbeitgeber kapitalmäßig verflochten sind oder wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten Kenntnis erlangt und sie befürwortet.

Demnach war im gegenständlichen Fall die Vergütung der Konzernmutter an den Geschäftsführer der Konzerntochter im Zuge der Pflichtveranlagung nach § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Linz, am 7. Jänner 2010