



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K-GmbH, vertreten durch A-GmbH, vom 22. Mai 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 19. April 2002, betreffend Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	1997 – 2000	76.021,--	5.524,66
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1997 – 2000	8.099,--	588,58

Entscheidungsgründe

Bei der über den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung stellte das Erhebungsorgan hinsichtlich Stock Options Folgendes fest: Sieben Dienstnehmer der Berufungswerberin hätten im Prüfungszeitraum von der in Amerika ansässigen Muttergesellschaft Stock Options in unterschiedlicher Höhe und Anzahl erhalten. Welche Personen in den Genuss dieser Anerkennung gekommen seien, sei auf Grund der von der Rechtsmittelwerberin unterbreiteten Vorschläge von dem Committee entschieden worden. Im Zuge der Gespräche mit vier Dienstnehmern der Einschreiterin sei festgestellt worden,

dass diese Mitarbeiter immer nur im Rahmen ihrer Dienstverhältnisse und auf Veranlassung der Firmenleitung für die amerikanische Muttergesellschaft tätig worden wären. Auch die laufende Entlohnung sei ausschließlich durch den österreichischen Dienstgeber erfolgt. Vertragliche Vereinbarungen zwischen den Dienstnehmern und der amerikanischen Muttergesellschaft habe es nicht gegeben. Die Ausübung der Stock Options sei in allen Fällen ein Jahr lang gesperrt gewesen. Nach Ablauf dieses Jahres habe die Möglichkeit bestanden, Aktien zu erwerben (Call-Option) oder zum Optionsausübungszeitpunkt die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Basispreis der Anteile in Geld zu erhalten (Cash settlement). Obwohl der Vorteil von einer ausländischen Muttergesellschaft des Arbeitgebers eingeräumt worden sei, sei doch ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis anzunehmen, weil der Arbeitnehmer der Tochtergesellschaft nur auf Grund seiner Eigenschaft als Dienstnehmer der Tochtergesellschaft in den Genuss des Vorteils komme. Die kostenlose Übertragung von Optionsrechten stelle daher einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, der nach den allgemeinen Vorschriften gemäß § 15 Abs. 2 EStG zu bewerten und zu versteuern sei. Von einem im Veranlagungsweg zu erfassenden Arbeitslohn von dritter Seite sei in diesem Zusammenhang nur dann auszugehen, wenn zwischen dem Arbeitnehmer und der ausländischen Muttergesellschaft ein direkter Leistungsaustausch stattfinde und darüber hinaus dem österreichischen Arbeitgeber Höhe und Zeitpunkt des Zuflusses des Arbeitslohnes (von dritter Seite) nicht bekannt sein könnte. Wie erwähnt seien die Dienstnehmer nur im Rahmen ihrer inländischen Dienstverhältnisse tätig gewesen und hätten so durch ihre Leistungen und ihren Einsatz zum Erfolg des gesamten Konzernes beigetragen. Da das Vorschlagswesen der Berufungswerberin für die Gewährung von Stock Options maßgeblich gewesen sei, könne davon ausgegangen werden, dass der Berufungswerberin der Zufluss des Arbeitslohnes bekannt gewesen sei. Bei gesperrten Optionen komme es mangels Wirtschaftsguteigenschaft anlässlich der Gewährung noch zu keinem Zufluss eines geldwerten Vorteils aus dem Dienstverhältnis. Ein Zufluss, welcher gemäß § 15 Abs. 2 EStG zu bewerten und zu versteuern sei, sei erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Ausübung gegeben. Die Dienstnehmer, welche in den Genuss von Stock Options gekommen seien, hätten diese Einnahmen in ihren Einkommensteuererklärungen, welche zum Teil bereits rechtskräftig veranlagt worden seien, bekanntgegeben. Hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen errechnete das Erhebungsorgan eine Nachforderung von S 1.466.412,-- und bezüglich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag eine solche von S 146.641,--.

Wegen dieser und anderer Feststellungen schrieb das Finanzamt der Berufungswerberin mit Abgabenbescheid vom 19. April 2002 insgesamt € 112.092,98 (S 1.542.433,--) an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und € 11.245,39 (S 154.740,--) an

an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Zahlung vor. Bemerkt wird, dass das Finanzamt weiters einen Säumniszuschlag und zwar für DB von € 2.152,14 (S 29.614,--) und vom DZ von € 148,49 (S 2.043,--) festsetzte.

Die dagegen eingebrachte Berufung richtet sich ausschließlich gegen die Vorschreibung von Lohnabgaben im Zusammenhang mit der Vergabe von Stock Options. Vorausgeschickt müsse werden, dass bei Vergabe einer Aktienoption der Vorteil aus dem Dienstverhältnis erst in dem Zeitpunkt eintrete, in dem eine (wie im vorliegenden Fall nicht handelbare) Option ausgeübt werde. Dies decke sich konsequenterweise auch völlig mit der Absicht, die hinter der Vergabe einer Option stecke. Der Dienstnehmer solle durch seinen Beitrag den Wert jenes Unternehmens erhöhen, an dem ihm die Option eingeräumt worden sei. Gelinge ihm dies – gemeinsam mit allen anderen Optionsberechtigten – so habe er den Erfolg seiner Bemühungen in Form des Unterschiedsbetrags der Aktienwerte zwischen Ausübung und Einräumung der Option verdient. In diesem Sinn sei der vor Einräumung der Option gemachte Vorschlag der Berufungswerberin also in der Nennung einer Personengruppe zu sehen, die nach Ansicht des österreichischen Managements für eine kurswertfördernde Tätigkeit in Betracht komme. In der weiteren zeitlichen Abfolge sei Folgendes von Bedeutung: Dem "Vorschlag" sei keinesfalls immer nachgekommen worden. Die Konzernzentrale habe also durchaus eine eigenständige Sicht davon gehabt, welche Personen für ihre Zwecke nützlich hätten sein können und welche im Gegensatz dazu nur Wirkungen im Rahmen des österreichischen Dienstvertrages hätten entfalten können.

Die Rechtsmittelwerberin habe darüber hinaus die Anzahl der vergebenen Optionen nicht entscheiden können.

Die Einschreiterin sei auch in die Ausübung der Optionen nicht involviert gewesen.

Es gebe auch keinen Hinweis darauf, dass die Berufungswerberin mit Optionskosten belastet worden sei.

Zusammengefasst bedeute dies, dass unter Ausnützung der selben Arbeitsgelegenheit Dienstnehmer der Rechtsmittelwerberin an die Konzernmutter eine weitere Leistung erbracht hätten, die sich von der auf Basis des österreichischen Dienstverhältnisses zu erbringenden unterschieden habe. Dies ergebe sich daraus, dass Dienstnehmer, die ihre, dem österreichischen Dienstvertrag entsprechenden Tätigkeiten völlig einwandfrei erbracht hätten (was aus dem Fehlen arbeitsrechtlicher Konsequenzen abgeleitet werden könne), nicht zur Option zugelassen worden seien. Andererseits hätten die mit der österreichischen Berufungswerberin abgeschlossenen Dienstverträge ihrerseits keinerlei Anspruch des Dienstnehmers auf Optionen bei ordnungsgemäßem Erbringen der Dienstleistungen vorgesehen. Auch ohne Vorliegen eines schriftlichen Vertrages hätte den betroffenen Mitgliedern klar sein müssen, dass es sich bei dieser Mehrleistung um eine mit der

Konzernmutter und nicht mit der Berufungswerberin vereinbarte gehandelt habe, da die Konzernmutter ihnen gegenüber direkt aufgetreten sei. Es wäre auch in wirtschaftlicher Sicht keinesfalls nachvollziehbar, würde die Rechtsmittelwerberin für eine Leistung, die sie ihrem Dienstverhältnis zurechne, die Entscheidung darüber, von welchem Personenkreis sie erbracht werden könne und mit wievielen Optionen sie abzugelten sei, einem anderen Unternehmen überlassen. Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass die von der Konzernzentrale vorgegebenen Ziele, nämlich eine Steigerung des Aktienkurses im Sinn eines Shareholder Values sich nicht notwendigerweise mit den Zielen der Einschreiterin, nämlich der bestmöglichen Nutzung der Möglichkeiten des Geschäftsbereiches auf dem österreichischen Markt, decken müsse. Wollte man hier die Verpflichtung zur Abfuhr von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag der österreichischen Berufungswerberin annehmen, so würde sich daneben auch noch die Frage stellen, wie die Bekanntgabe der entsprechenden Berechnungsgrundlagen von der Konzernzentrale oder vom Dienstnehmer durchzusetzen wären.

Entgelt von dritter Seite: Selbst unter der Annahme eines einheitlichen Dienstverhältnisses, das aber ausdrücklich bestritten werde, ergäbe sich keine Abfuhrverpflichtung für DB und DZ durch die Berufungswerberin. Wie oben dargestellt, habe die Konzernzentrale die Kosten der Optionsausübung getragen. Der dementsprechende Arbeitslohn sei also von dritter Seite geflossen. Hier bestehe eine Abzugspflicht nicht einmal dann, wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen in ihrer Höhe Kenntnis habe und die Zahlungen befürworte (VwGH 28.5.1998, 96/15/02159). Auch die kapitalmäßige Verflechtung zwischen dem Dritten und dem Arbeitgeber spiele dabei keine Rolle. Selbst nach den Lohnsteuerrichtlinien (RZ 963 ff) könne die Leistung eines Dritten eine Abfuhrpflicht nur begründen, wenn mit der Zahlung des Dritten eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer getilgt werde (so auch VwGH vom 28.5.1998). Die Lohnsteuerrichtlinien würden eine solche Schuld des Arbeitgebers annehmen, wenn insgesamt vier Voraussetzungen nebeneinander vorliegen würden. Zumindest an einer davon, nämlich dass der Arbeitgeber auf Grund der Tätigkeit seiner optionsberechtigten Arbeitnehmer für das andere Unternehmen (Konzernmutter) Zahlungen von diesem anderen Unternehmen zu erhalten habe, fehle es völlig. Unter diesen Umständen könne also eine Abfuhrverpflichtung des Dienstgebers nach § 43 Abs. 2 FLAG nicht unterstellt werden. In diesem Zusammenhang sei auch von Bedeutung, dass der Deutsche Bundesfinanzhof in seinen Urteilen vom 24.1.2001 (IR 100/98 und IR 119/98) bei ähnlichem Sachverhalt die Abfuhrverpflichtung der deutschen Konzern Tochter einer ausländischen Konzernmutter verneint habe, solange diese nicht Ansprechpartnerin für die Einlösung der Bezugsrechte gewesen sei. Dies obwohl § 38 Abs. 1 deutsches EStG den üblicherweise von einem Dritten für eine Arbeitsleistung gezahlten Arbeitslohn ausdrücklich der Lohnsteuer unterziehe.

Beantragt wird der Wegfall der für den Vorteil aus Aktienoptionen vorgeschriebenen Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt S 1.613.053,-- (= € 117.225,13).

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach Abs. 2 des § 41 FLAG sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen.....

Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie.... (Abs. 3 des § 41 FLAG).

§ 43 Abs. 2 FLAG bestimmt, dass die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) sinngemäß Anwendung finden.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Jahre bis 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergegesetzes (HKG) und für die folgenden Jahre § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergegesetzes 1998 (WKG).

Die den einzelnen Arbeitnehmern der Berufungswerberin zugeflossenen Einnahmen, welche durch die von der Konzernmutter gewährten Stock Options erzielt wurden, sind den Bezügen gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG zuzuordnen. Dabei ist es grundsätzlich unbedeutlich, dass die Optionen 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, was im vorliegenden Fall gegeben ist.

Aber auch bei Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. Erk. vom 28. 5. 1998, 96/15/0215) zu beachten, dass die durch § 82 EStG normierte Haftung des Arbeitgebers im Hinblick auf die Bestimmung des § 78 Abs. 1 EStG nicht jene Lohnzahlungen betrifft, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern von dritter Seite geleistet werden. 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. Die Haftung des Arbeitgebers kann dann gegeben sein, wenn sich die Leistung des Dritten als "Verkürzung des Zahlungsweges"

darstellt, wenn also die Zahlung des Dritten eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilgt. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in dem vorhin zitierten Erkenntnis auch hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag die Auffassung, dass sie der Arbeitgeber im Hinblick auf die Bestimmungen des § 43 Abs. 2 FLAG **nicht** von Zahlungen Dritter zu leisten hat.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass diejenigen Dienstnehmer, welche Stock Options von der amerikanischen Konzernmutter erhielten, nur einen Dienstvertrag mit der Berufungswerberin abgeschlossen haben. Die daraus entstandenen Gehaltsansprüche wurden zu 100 % von der Rechtsmittelwerberin erfüllt. Bei dem von der Konzernmutter zusätzlich gewährten Vorteil in Form der Ausgabe von Stock Options an die von der ausländischen Konzernobergesellschaft bestimmten Dienstnehmer der Rechtsmittelwerberin handelt es sich somit um keine Zahlung eines Dritten, die eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem jeweiligen Arbeitnehmer tilgte. Es liegt keine Verkürzung des Zahlungsweges vor. Der den Dienstnehmern von der Konzernmutter gewährte Vorteil ist nicht durch Steuerabzug vom Arbeitslohn, sondern, wie bereits geschehen, bei den einzelnen Dienstnehmern im Wege der Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen. Folglich ist er auch nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum DB einzubeziehen. Daran ändert sich nach dem oben zitierten VwGH-Erkenntnis nichts, wenn die Berufungswerberin von den Zahlungen der Konzernmutter (teilweise) Kenntnis hatte und sie eventuell befürwortete.

Dadurch reduziert sich die Nachforderung an Dienstgeberbeitrag von S 1.542.433,-- um S 1.466.412,-- auf S 76.021,-- und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von S 154.740,-- um S 146.641,-- auf S 8.099,--.

Hinsichtlich der von den genannten Abgaben vorgeschriebenen Säumniszuschläge, welche nicht angefochten sind, wird bemerkt, dass diese durch die Stattgabe ebenfalls eine Änderung erfahren. Diesbezüglich besteht für das Finanzamt nach § 295 Abs. 3 BAO die Verpflichtung eine dementsprechende Korrektur vorzunehmen. Auch die Berufungswerberin kann nach § 221a Abs. 2 BAO in der für den Prüfungszeitraum geltenden Fassung einen derartigen Antrag auf Herabsetzung stellen.

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 22. März 2005