



GZ. RV/0422-S/06
GZ. RV/0328-S/08
GZ. RV/0329-S/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma P.AG, vertreten durch Dr. Josef Mayrl, Steuerberater, 5020 Salzburg, Nonnthaler Hauptstraße 52, vom 7. August 2003 sowie über die Berufung des Mag. J.K., der der Berufung am 12. September 2003 beigetreten ist, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1997 bis 2001 des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 16. Juli 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben:

Die Berufung betreffend den Arbeitnehmer Dr. J.F. wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung betreffend den Arbeitnehmer Mag. J.K. wird stattgegeben.

Der Berufung betreffend den Arbeitnehmer Dr. K.S. wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Lohnsteuer	1997-2001	3.194.138,95	232.127,13
Dienstgeberbeitrag	1997-2001	42.761,95	3.107,57

zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen			
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1997-2001	4.863,03	353,41

Entscheidungsgründe

1.

Berufung betreffend den Arbeitnehmer Dr. J.F. hinsichtlich der Anwendung des § 26 Z 7 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 für Zielbonifikation:

Im Zuge einer Betriebsprüfung gemäß § 151 Bundesabgabenordnung (BAO) betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 wurden bei der Berufungswerberin (Bw) Einzahlungen des Dienstgebers in eine Lebensversicherung im Rahmen einer Rückdeckelungsversicherung zu einer direkten Pensionszusage an Herrn Dr. J.F. als lohnsteuerpflichtiger Bezug aufgegriffen:

Der Dienstnehmer Dr. J.F. hatte Anspruch auf Zielerreichungsprämien, wobei die Möglichkeit bestand anstelle der Auszahlung dieser Prämien deren Einzahlung durch den Arbeitgeber in eine Lebensversicherung zu verfügen. Die Unterlassung der Auszahlung der Prämien an den Arbeitnehmer und der Ersatz der Einzahlung des Arbeitnehmerbeitrages durch die Direktzahlung des Arbeitgebers an die Versicherungsgesellschaft wurden seitens der Behörde als Einkommensverwendung eingestuft. Die Beträge, die die Bw für Herrn Dr. J.F. in die Pensionskasse eingezahlt hatte, wurden mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 16. Juli 2003 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen (€ 14.370,98=S 197.749,00).

Gegen den Abgaben- und Haftungsbescheid 1997 bis 2001 vom 16. Juli 2003 legte die Bw am 7. August 2003 das Rechtsmittel der Berufung ein und führte dazu aus:

Die Einzahlungen der Bw in Lebensversicherungen im Rahmen einer Rückdeckungsversicherung zu einer direkten Pensionszusage an den Dienstnehmer Dr. J.F. seien von der Bw unter Bezugnahme auf § 26 Abs 7 lit a EStG 1988 (gemeint ist wohl § 26 Z 7 lit a EStG 1988) aufgrund nachstehender Überlegungen keinem Lohnsteuerabzug unterworfen worden:

Die Gesellschaft hätte mit einer Gruppe von Mitarbeitern (dem so genannten MbO-Mitarbeiterkreis) eine Vereinbarung getroffen, wonach der jeweilige Dienstnehmer ein Wahlrecht hätte, die im Rahmen des MbO-Systems für jeweils ein Geschäftsjahr erreichbare Bonifikation (MbO-Prämie) nach der Feststellung der tatsächlichen Zielerreichung entweder als Einmalzahlung zu beanspruchen oder in eine gleichwertig dotierte Pensionsvorsorge umwandeln zu lassen.

Der Dienstnehmer müsste das Wahlrecht im Zuge der Vereinbarung des jährlichen Zielbonus, d. h. im Zeitpunkt der Budgeterstellung für das jeweilige Geschäftsjahr ausüben. Wenn sich ein Dienstnehmer für die Pensionsvariante entschieden hätte, schliesse der Dienstgeber nach Feststehen des Erreichens der Bonuszielkriterien, im konkreten nach Feststellung des Jahresabschlusses des jeweiligen Geschäftsjahres, eine Versorgungszusage (direkte Pensionszusage) mit dem Dienstnehmer ab. Gleichzeitig schliesse die Gesellschaft zur Rückdeckung des Pensionsanspruches einen entsprechenden Versicherungsvertrag ab. Zur Absicherung der Versorgungsansprüche des Dienstnehmers aus der Pensionszusage würde die Gesellschaft die Versicherungspolizze zu Gunsten des Dienstnehmers verpfänden.

Als Argumentation für diese Vorgangsweise wurde von der Bw folgendes angeführt:

Die MbO-Zielbonifikation wäre einmal jährlich im Voraus im Zuge der Jahresbudgetierung mit jedem MbO-berechtigten Mitarbeiter vereinbart worden. Diesen Dienstnehmern wäre in ihren Dienstverträgen eine Teilnahme an dem MbO-Programm und infolge daran anknüpfend das Wahlrecht hinsichtlich der Auszahlung zugesagt worden. Diese Zusage würde aber noch in keiner Weise den Anspruch auf eine Prämie konkretisieren, sondern sei nur die Berechtigung, mit dem Dienstgeber jährlich individuelle Zielerreichungskriterien gemäß dem für Führungskräfte geltenden Schema zu vereinbaren. Insbesondere wäre im Dienstvertrag kein Rechtsanspruch auf die Auszahlung einer Bonifikation begründet worden.

Mit der Zielvereinbarung wäre der Rahmen jenes Bonus definiert worden, der bei Erreichung der Zielvorgaben dem einzelnen Dienstnehmer zustünde. Würden die Zielvorgaben nicht oder nur teilweise erreicht, entfielen die Bonifikation zur Gänze oder würde in einem anteiligen Teilbetrag gewährt werden. Der Dienstnehmer hätte somit keinen vertraglichen Bezugsanspruch auf eine Mindestprämie für zukünftige Zeiträume. Der Dienstnehmer müsste vielmehr Jahr für Jahr durch entsprechende Leistungserbringung danach streben, die vorgegebenen Zielvorgaben zu erfüllen, um in den Genuss einer Bonifikation kommen zu können.

Im Zeitpunkt der Ausübung seines Wahlrechts auf Einmalzahlung oder Pensionsvorsorge wäre ein Anspruch des Mitarbeiters auf eine Prämie in Bar oder einen äquivalenten

Pensionsanspruch noch nicht entstanden. Eine Vorausverfügung über einen solchen Anspruch wäre daher zu diesem Zeitpunkt nicht denkbar. Dazu wäre auf den Zeitablauf von der Zielvereinbarung bis zur Entstehung des Bonusanspruches und dessen Fälligkeit hinzuweisen. Die Zielvereinbarungen würden im Zuge der Budgetierung des maßgebenden Geschäftsjahres getroffen, zu diesem Zeitpunkt würde auch die Entscheidung der anspruchsberechtigten Dienstnehmer für eine der beiden Verwendungsvarianten getroffen werden, also noch vor Entstehen des Prämienanspruches. Nach Abschluss des maßgebenden Geschäftsjahres würden die Jahresabschlusserstellung, Jahresabschlussprüfung und Vorlage des Abschlusses an die Hauptversammlung nochmals mehrere Monate in Anspruch nehmen, bis durch die Feststellung des Jahresabschlusses die an den Jahresabschluss anknüpfenden Feststellungen von Zielerreichungsprämien zu einem unbedingten Anspruch der Arbeitnehmer werden würden. Zwischen den beiden Zeitpunkten läge ein nahezu zweijähriger Zeitraum.

Nach den lohnsteuerlichen Grundsätzen über die Umwandlung von Bezügen in Pensionszusagen bzw. Pensionskassenbeiträge („deferred compensation“) wäre die Umwandlung bestehender Ansprüche des Dienstnehmers aus dem Dienstverhältnis dann lohnsteuerpflichtig, wenn die Ansprüche (laufend gezahlte Bezüge, Lohnerhöhungen, einmalige Bezüge) im Umwandlungszeitpunkt bereits arbeitsrechtlich zuständen. Der Pensionsbeitrag des Dienstgebers müsste an die Stelle eines bisher gezahlten oder zustehenden Anspruches treten. Nach dem Zuflussprinzip wäre die Lohnsteuer zum Zeitpunkt, in dem der umgewandelte Bezug zur Auszahlung fällig wäre (oder an eine Pensionskasse bzw. eine Rückdeckungsversicherung gezahlt wird) zu erfassen.

Im gegenständlichen Fall wäre zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer eine Bezugsabsprache über Bezugsansprüche und deren Ausgestaltung in Form einer Pensionszusage in einem Zeitpunkt getroffen worden, zu dem sowohl der anspruchsbegründende Zeitraum als auch der früheste mögliche Zuflusszeitpunkt bis zu zwei Jahren in der Zukunft liegen würde. Eine Bezugsverwendung könnte daher nicht vorliegen. Ebenso wenig könnte der Arbeitnehmer den Arbeitgeber anweisen, bestehende Ansprüche zur Verkürzung des Zahlungsweges direkt an die Versicherungsgesellschaft zu leisten, wenn die beiden Parteien eben erst einen im Vereinbarungszeitpunkt noch nicht feststehenden, künftigen Entgeltanspruch vereinbaren würden.

Weiters wurde angeführt, dass Herr Dr. J.F. bereits im Zeitpunkt des Eintritts in die Bw mit dieser die Vereinbarung getroffen hätte, das sämtliche in Zukunft entstehende MbO Prämienansprüche in die Pensionsvorsorge umzuwandeln wären.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. August 2006 wird die Berufung in Bezug auf den Dienstnehmer Dr. J.F. als unbegründet abgewiesen.

Per 1. August 2006 brachte die Bw einen Vorlageantrag gem. § 276 Abs 2 BAO ein.

2.

Berufung betreffend den Arbeitnehmer Mag.J.K. hinsichtlich der Lohnsteuerpflicht der Option auf Aktienwerb

Mit Vereinbarung vom 20. Juli 1998 wurde dem Arbeitnehmer Mag. J.K. seitens der P.S. (P.S. ist Aktionärin der Bw) das Recht eingeräumt, eine bestimmte Anzahl von „veroptionierten Aktien (Anzahl abhängig vom Unternehmenswert zum Zeitpunkt der Optionsausübung) zu einem bestimmten Preis innerhalb einer bestimmten Ausübungsfrist zu erwerben.

Ziel war es die Bw innerhalb der nächsten Jahre, spätestens bis 1. Juli 2001, in eine solche wirtschaftliche und finanzielle Lage zu versetzen, dass ihre Aktien in den amtlichen Handel an der Wiener Börse eingeführt werden konnten.

Das Optionsrecht konnte nur innerhalb einer Ausübungsfrist eingeräumt werden. § 4 der o.a. Vereinbarung lautet: „ Werden die Aktien der Gesellschaft vor dem 1. Juli 2001 in den amtlichen Handel an der Wiener Börse (oder einer vergleichbaren internationalen Börse) eingeführt, beginnt die Ausübungsfrist an dem Tag an dem auch die Zeichnungsfrist beginnt und endet mit dem Ablauf des 10. Werktages nach dem Tag der ersten Notierung. Wenn die Aktien der Gesellschaft vor dem 1. Juli 2001 nicht in den amtlichen Handel an einer Börse eingeführt werden, so verfällt diese Option.“

Aus dieser Optionsausübung wurde ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis (Wert der Aktien abzüglich Kaufpreis (Ausübungspreis) in Höhe von S 2.987.181,00 erzielt.

Im Zuge der Betriebsprüfung gemäß § 151 Bundesabgabenordnung (BAO) betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 vom 30. Juni 2003 bei der Berufungswerberin (Bw) wurde die Einräumung von Aktienoptionen betreffend Mag. J.K. als einen geldwerten Vorteil iSd § 25 EStG 1988 gewertet und mit dem Zeitpunkt der Ausübung dieses Optionsrechtes durch den Arbeitnehmer der Lohnsteuerpflicht unterworfen (L, DB, DZ von gesamt S 1.643.845,00 bzw. € 119.462,88).

Gegen den Abgaben- und Haftungsbescheid 1997 bis 2001 des Finanzamtes vom 16. Juli 2003 legte die Bw das Rechtsmittel der Berufung ein.

Mit Schreiben vom 12. September 2003 trat der Arbeitnehmer Mag. J.K., vertreten durch Dr. Karl Brand, der Berufung der Bw bei (§ 257 Bundesabgabenordnung).

Die Rechtsmittel der Berufungen wurden wie folgt begründet:

Die Herrn Mag. J.K. gewährte Option würde ein Wirtschaftsgut darstellen, weil die

Handelbarkeit in der Optionsvereinbarung (§7/Übertragbarkeit) gegeben wäre. Die Dienstnehmereigenschaft von Mag. J.K. wäre keine Voraussetzung für die Optionsausübung, damit könnte die Optionsvereinbarung ohne Bedingungen, die in der Person des Herrn Mag. J.K. lägen, wirksam werden. Die Option wäre an keine persönlichen Bedingungen des Herrn Mag. J.K. geknüpft. Er könnte frei darüber verfügen. Der Umstand, dass die Option zum Aktienerwerb von der Börseneinführung abhängt, würde nicht an dem Wirtschaftsgutcharakter darstellen.

Weiters wäre auszuführen, dass der Dienstnehmer seine Aktienoption nicht von der Bw, sondern von der P.S. erhalten hätte. Aus diesem Grunde wäre dieser Vorteil, falls überhaupt eine Steuerpflicht gegeben, durch eine Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen.

Die Behörde I. Instanz wies die Berufung sowohl hinsichtlich der Steuerpflicht der Stock Options als auch hinsichtlich einer möglichen Erfassung der Einnahmen durch eine Veranlagung zur Einkommensteuer als unbegründet ab.

Am 25. Juli 2006 wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor zu legen.

3.

Berufung betreffend den Arbeitnehmer Dr.K.S. hinsichtlich der Lohnsteuerpflicht der Option auf Aktienwerb:

Mit Abgaben- und Haftungsbescheid vom 16. Juli 2003 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1997 bis 2001 wurde unter anderem die Einräumung von Aktienoptionen betreffend Dr. K.S. als einen geldwerten Vorteil iSd § 25 EStG 1988 gewertet und mit dem Zeitpunkt der Ausübung dieses Optionsrechtes durch den Arbeitnehmer der Lohnsteuerpflicht unterworfen (Lohnsteuer S 12.447.043,00 bzw € 904.561,89, Dienstgeberbeitrag S 1.120.232,00 bzw € 81.410,43 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag S 131.938,00 bzw € 9.588,31).

Die Berufung vom 12. August 2003 bzw 17. Juni 2004 wurde mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 18. November 2005 als unbegründet abgewiesen.

Die Bw stellte daraufhin den Antrag die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

In weiterer Folge wurde gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) die Berufungsvorentscheidung zum Haftungs- und Abgabenbescheid (L, DB, DZ) für die Jahre 1997 bis 2001 vom 18. November 2005 durch das Finanzamt aufgehoben. Der Aufhebungsbescheid vom 11. Juli 2006 wurde damit begründet, dass in der Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2005 unberücksichtigt blieb, dass die Einkünfte des Herrn Dr. K.S. aus dem Aktienoptionsrecht über den Zeitraum 1997 (Einräumung) bis Juni 1999 (Ausübung) aufzuteilen gewesen waren. Nach den entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen wäre bei diesen Einkünften nämlich auf den Wohnsitz des Bezugsempfängers abzustellen gewesen. Dieser wäre bis zum 1. Halbjahr 1999 in Deutschland gelegen. Der Arbeitnehmer wäre in den Jahren 1997 und 1998 daher Grenzgänger im Sinne des Art.9 Abs.3 DBA BRD alt (Versteuerung der Bezüge in der BRD) gewesen. Die Grenzgängereigenschaft wäre im ersten Halbjahr 1999 verloren gegangen (Verlegung des Wohnsitzes nach Österreich), sodass damit das Besteuerungsrecht an den österreichischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von Deutschland nach Österreich gewechselt war. Daraus folgte, dass die Besteuerungsrechte an den genannten Einkünften zwischen Österreich (1/4) und Deutschland (3/4) aufzuteilen gewesen waren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Juli 2005 wurden die Gesamteinkünfte des Dr. K.S. aus den Aktienoptionen in steuerpflichtige und steuerfreie Einkünfte im Sinne der obigen Ausführungen zum Aufhebungsbescheid aufgeteilt.

Das Berufsbegehren bezüglich der Vorschreibung Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag im Zusammenhang mit den steuerfreien Einkünften des Herrn Dr. K.S. aus den Aktienoptionen wurde abgewiesen.

Am 25. Juli 2006 beantragte die Bw erneuert die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und führte aus, dass ein Dienstgeberbeitrag im Sinne des § 41 FLAG 1967 nur von Arbeitslöhnen zu entrichten wäre. Die Einkünfte des Dr. K.S. aus den Aktienoptionen wären zum überwiegenden Teil steuerfrei geblieben, sodass für den lohnsteuerfrei behandelten Teil dieser Einkünfte keine Pflicht zur Abführung eines Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bestehen könnte.

In dem Ergänzungsschreiben vom 25. Februar 2009 zur Berufung vom 7. August (12. August 2003 bzw 17. Juni 2004) weitete die Bw ihr Berufungsbegehren dahingehend aus, als sie neben dem Wegfall der Lohnsteuerpflicht (in der Berufungsvorentscheidung vom 11. Juli 2006 bereits berücksichtigt), der Pflicht zur Abfuhr des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die steuerfreien Einkünfte aus der Option zum Aktienerwerb auch den der Lohnsteuerpflicht, des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den in Österreich zu versteuernden Teil der Einkünfte aus dem Aktienerwerb begehrte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad 1.

Anwendung des § 26 Z 7 EStG 1988 für die Zielbonifikation Dr. J.F.:

Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 Einkommensteuergesetz (EStG) sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Als Vorteil aus dem bestehenden Dienstverhältnis kommt alles in Betracht, was im Rahmen eines Dienstverhältnisses dem Arbeitnehmer zufließt.

Arbeitslohn liegt auch vor, wenn an Stelle des zu zahlenden Arbeitslohnes, auf die ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht, dem Arbeitnehmer andere Vorteile zukommen. Dies können Geldleistungen oder geldwerte Vorteile (Sachbezüge) sein.

Arbeitslohn gilt gem. § 19 Abs 1 EStG 1988 als zugeflossen, wenn der Arbeitnehmer rechtlich und wirtschaftlich die Verfügungsmacht erhält. Gemäß dem Zuflussprinzip des § 19 EStG kommt es weder auf Entstehung noch Fälligkeit des Anspruchs an. Entscheidend ist, ob Geld oder geldwerte Vorteile in die Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen übergehen oder die Verwirklichung eines Anspruchs derart nahe gerückt oder gesichert ist, dass sie wirtschaftlich

dem tatsächlichen Eingang der Leistung, auf welche der Anspruch gerichtet ist, gleichzustellen ist und der Empfänger somit über die Einnahme wirtschaftlich disponieren kann.

Dies ist bei Bezahlung, Gutschrift auf ein Bankkonto bzw. Empfang des geldwerten Vorteils bei Sachbezügen der Fall, also dann, wenn der Leistungserfolg eintritt oder vom Leistungsempfänger ohne weiteres Zutun des Leistungserbringers herbeigeführt werden kann, weiters auch dann, wenn der Steuerpflichtige über einen Anspruch verfügt und ihm aufgrund dieser Verfügung Einnahmen zufließen. Verfügen kann der Dienstnehmer über Bezugsansprüche, die bereits entstanden, aber noch nicht fällig sind, des weiteren auch über solche, die erst in der Zukunft entstehen, also insbesondere erst aufgrund zukünftiger Dienstleistungen anfallen. Diesfalls liegt eine Vorausverfügung vor (vgl. VwGH, Zl. 91/14/0076).

Gemäß § 26 Z 7 lit a EStG 1988 in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Beiträge, die der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer an Pensionskassen im Sinn des Pensionskassengesetzes, an ausländische Pensionskassen auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung, an Unterstützungskassen oder an Privatstiftungen im Sinn des § 4 Abs 11 EStG 1988 leistet.

Beiträge des Arbeitgebers liegen dann vor, wenn sie im Zeitpunkt der Zahlung an die Pensionskasse nicht als Lohnbestandteil des Arbeitnehmers, sondern vom Arbeitgeber getragen werden. Zahlt der Arbeitgeber Beiträge in die Pensionskasse ein, ist daher zu prüfen, ob sie wirtschaftlich zu Lasten des Arbeitgebers oder des Arbeitnehmers gehen (*vgl. Doralt, ESt-Kommentar, Tz 145 zu § 26*).

Strittig ist im vorliegenden Fall somit, ob die Beiträge, die die Bw für den Dienstnehmer Dr. J.F. an die Pensionskasse entrichtet hat, nicht steuerbare Leistungen im Sinne des § 26 Z 7 lit a EStG 1988 sind oder als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit dem Lohnsteuerabzug (DB,DZ) unterliegen.

Dr. J.F. ist seit 1995 bei der Bw beschäftigt.

Laut Angestelltendienstvertrag vom 6. November 1995, § 2, Punkt Entgelt, erhält der Dienstnehmer zusätzlich zu den laufenden Bezügen eine jährliche Prämie bei Erfüllung bestimmter zwischen dem Vorstand der Bw und dem Dienstnehmer einvernehmlich festgelegter Zielerreichungskriterien. Die Prämienermittlung erfolgt nach den Richtlinien des MbO-Prämiensystems für Leitungsgruppenmitglieder:

Danach hat die Gesellschaft mit einer Gruppe von Mitarbeitern (dem so genannten MbO-Mitarbeiterkreis) eine Vereinbarung getroffen, wonach der jeweilige Dienstnehmer ein Wahlrecht hat, die im Rahmen des MbO-Systems für jeweils ein Geschäftsjahr erreichbare

Bonifikation (MbO-Prämie) nach der Feststellung der tatsächlichen Zielerreichung entweder als Einmalzahlung zu beanspruchen oder in eine gleichwertig dotierte Pensionsvorsorge umwandeln zu lassen.

Der Dienstnehmer muss das Wahlrecht im Zuge der Vereinbarung des jährlichen Zielbonus, d.h. im Zeitpunkt der Budgeterstellung für das jeweilige Geschäftsjahr ausüben. Wenn sich ein Dienstnehmer für die Pensionsvariante entscheidet, schließt der Dienstgeber nach Feststehen des Erreichens der Bonuszielkriterien, im konkreten nach Feststellung des Jahresabschlusses des jeweiligen Geschäftsjahres, eine Versorgungszusage (direkte Pensionszusage) mit dem Dienstnehmer ab. Gleichzeitig schließt die Gesellschaft zur Rückdeckung des Pensionsanspruches einen entsprechenden Versicherungsvertrag ab. Zur Absicherung der Versorgungsansprüche des Dienstnehmers aus der Pensionszusage verpfändet die Gesellschaft die Versicherungspolizze zu Gunsten des Dienstnehmers.

Im Dienstvertrag werden die arbeitsrechtlichen Rahmenbedingungen unter anderem auch hinsichtlich der Entlohnung festgelegt und es unterliegt grundsätzlich der Vertragsgestaltung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber, in welcher Form und welchem Ausmaß die Entlohnung zu erfolgen hat.

Aus den Bestimmungen des Angestelltendienstvertrag, Punk Entgelt, wird dem Dienstnehmer vertraglich zugesichert, dass er bei Erfüllung der vereinbarten Zielerreichungskriterien Anspruch auf eine jährliche Prämie hat. Mit Abschluss des Dienstvertrages hat der Dienstnehmer für die Gültigkeitsdauer dieses arbeitsrechtlichen Vertrages einen Rechtsanspruch auf die dort festgesetzte Entlohnung.

Insofern muss die Argumentation der Bw, wonach im Dienstvertrag kein Anspruch auf die Auszahlung einer Bonifikation begründet wurde, ins Leere gehen. Vielmehr bestand bei Erfüllung der vereinbarten Zielvereinbarungen ein arbeitsrechtlicher Anspruch des Dienstnehmers auf Auszahlung der Prämie. Wann und wie die Prämien zur Auszahlung gelangen, unterlag wiederum der vertraglichen Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer. Unbestimmt war lediglich die Höhe der Prämienansprüche, da dies von der Zielvereinbarung einerseits und dem tatsächlichen Ausmaß des Erreichens der Zielvorgaben andererseits abhängig war.

Allein aus dem Umstand heraus, dass der Arbeitnehmer über die Auszahlungsmodalität künftig auszuzahlender Prämien im Voraus entscheiden und verbindliche Abmachungen und Verfügungen treffen konnte (Auszahlung der Prämien, teilweise Einzahlung in die Versicherung etc.) lässt sich erkennen, dass es sich hier um eine Vorausverfügung über künftig fälliger arbeitsrechtlich zustehender Ansprüche (Arbeitslohn) handeln muss.

Die Einnahmen sind dabei nicht schon im Zeitpunkt der Vorausverfügung zugeflossen, sondern Zeitpunkt des Zuflusses ist im Fall der Vorausverfügung jener, in dem er der im Voraus bestimmten Verwendung zugeführt wurde. Die Einnahmen gelten sohin erst dann als zugeflossen, in dem die Geldwerte vom Arbeitgeber der im Voraus bestimmten Verwendung zugeführt wurden.

Im gegenständlichen Fall wurde dem Mitarbeiter der Bw die Möglichkeit geboten, anstelle der –bei Erreichen und Erfüllung der Zielvorgaben – vertraglich zugesicherten Auszahlung von MbO-Prämien Einzahlungen in Lebensversicherung in Anspruch zu nehmen, sodass an die Stelle der Bezugsentrichtung an den Dienstnehmer die Einzahlung der Prämien durch den Dienstgeber in die Versicherung trat. Dr. J.F. hat sein Wahlrecht im Zuge der Vereinbarung der jährlichen Zielbonus in der Weise ausgeübt, als er sich für die Pensionsvariante entschieden hat.

Die Bw traf mit Dr. J.F. eine Versorgungszusage (Zusage zur Zukunftssicherung vom 15. Dezember 1999). Ein entsprechender Versicherungsvertrag wurde abgeschlossen (Versicherungsurkunde Generali Versicherung AG, PolNr. F).

Der Unabhängige Finanzsenat erkennt in dem streitgegenständlichen Vorsorgemodell durch die oben beschriebene Modellgestaltung (das Erreichen der Zielbonifikation führt zu einem arbeitsrechtlichen Anspruch auf Bezug von Prämien, Verfügung des Arbeitsnehmers Dr. J.F. über die Auszahlungsmodalität im Voraus, verbindlicher Anspruch des Arbeitsnehmers auf eine entsprechende Gegenleistung aus dem Versicherungsvertrag) eine Verfügung des Dienstnehmers Dr. J.F. über arbeitsrechtlich zustehende Ansprüche.

Es liegt eine Bezugsumwandlung und damit beim Arbeitnehmer eine Einkommensverwendung vor.

Damit stellen die (Prämien)-Einzahlungen des Arbeitsgebers (Bw) in die zu Gunsten des Arbeitnehmers abgeschlossenen Lebensversicherung (Zukunftsvorsorge) bei Dr. J.F. einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis und sohin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG 1988 dar, die in dem Zeitpunkt, in dem die Geldwerte vom Arbeitgeber der im Voraus bestimmten Verwendung zugeführt werden, der Lohnsteuerpflicht (DB,DZ) unterliegen.

Die Berufung hinsichtlich der Anwendung des § 26 Z 7 EStG 1988 für die Zielbonifikation Dr. J.F. war daher als unbegründet abzuweisen.

Ad 2.

Zeitpunkt des Zuflusses bzw Lohnsteuerpflicht der Option auf Aktienwerb durch Mag.J.K. :

Gem. § 257 Abs 1 BAO kann einer Berufung, über die noch nicht rechtskräftig entschieden ist, beitreten, wer nach Abgabenvorschriften für die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Abgabe als Gesamtschuldner oder als Haftungspflichtiger (§ 224 Abs. 1) in Betracht kommt. Gem. § 257 Abs 2 BAO kann, wer einer Berufung beigetreten ist, die gleichen Rechte geltend machen, die dem Berufungswerber zustehen. Das Recht, einer Berufung eines anderen beizutreten, soll den im § 257 Abs 1 genannten Personen ermöglichen, bereits in einem sie noch nicht betreffenden Rechtsmittelverfahren Parteistellung zu erlangen und Einwendungen vorbringen zu können, die sie sonst erst nach ihrer Inanspruchnahme als Berufungswerber vorbringen könnten (vgl. VwGH vom 3. Oktober 1990, Zl. 86/13/0103).

Nach der Judikatur aller drei Höchstgerichte steht dem Arbeitnehmer das Recht zum Beitritt zu einer vom Arbeitgeber gegen den Lohnsteuerhaftungsbescheid eingebrachten Berufung zu. Die über die Berufung ergehende Erledigung ist einheitlich (dem Berufungswerber und dem Beigetretenen gegenüber) zu erlassen (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, Tz. 13 und 17 sowie do. Zitate).

Der Beitritt zur Berufung der Bw durch den Mitarbeiter Mag. J.K. ist daher den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend erfolgt und war in das gegenständliche Berufungsverfahren einzubeziehen.

a). Zeitpunkt des Zuflusses bei Aktienoptionen:

Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG (Einkommensteuergesetz) 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit u.a. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Der Begriff „ Bezüge und Vorteile“ des § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG umfasst alle Einnahmen und geldwerte Vorteile, die einem Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses einmalig oder wiederkehrend zufließen. Als geldwerter Vorteil sind auch jene Vorteile zu verstehen, die dem Arbeitnehmer anstelle von Geld, aber mit Geldwert eingeräumt werden. Dazu zählt auch die Einräumung von Rechten, wenn sie Geldeswert besitzen.

Die Einräumung von Aktienoptionen stellt einen geldwerten Vorteil iSd § 25 EStG 1988 dar und ist lohnsteuerpflichtig.

Eine Option ist das durch einen besonderen Vertrag dem Optionsberechtigten (Dienstnehmer) eingeräumte Recht, durch einseitige Willenserklärung gegenüber dem Optionsverpflichteten (Arbeitgeber) ein inhaltlich schon vereinbartes Vertragsverhältnis herbeizuführen.

Klassische Stock Options räumen dem Optionsberechtigten das Recht ein, zu einem bestimmten Preis (Basispreis) Anteile (Aktien) an einem Unternehmen (Dienstgeber) tatsächlich zu erwerben.

Wie der obigen Sachverhaltsdarstellung zu entnehmen ist, wurde am 20. Juli 1998 eine Vereinbarung zwischen der X Privatstiftung als Aktionärin der Bw und Herrn Mag. J.K. getroffen.

§ 1 (1) der Vereinbarung lautet:

„Die P.S. räumt dem „Manager“(Dienstnehmer) das Recht ein, von ihr die im § 2 festgelegte Anzahl von Aktien an der Gesellschaft zu erwerben und zwar zu dem im § 3 festgelegten Preis (Ausübungspreis) und auf die in § 5 vorgesehene Weise ...“.

Der Vorteil aus dem Dienstverhältnis ist damit die Einräumung des Optionsrechtes, das einen in Geld messbaren Vorteil repräsentiert.

Der Besteuerungszeitpunkt ist davon abhängig, wann der Zufluss des geldwerten Vorteils beim Arbeitnehmer erfolgte. Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn die objektive und tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über die Option besteht, wenn der Empfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Vorteil hat und der Vorteil für den Arbeitnehmer einen wirtschaftlichen Wert darstellt. Als Zuflusszeitpunkte und somit als Besteuerungszeitpunkte für den Vorteil aus dem Dienstverhältnis kommen bei Optionen der Zeitpunkt der Einräumung der Option oder der Zeitpunkt der Ausübung der Option in Betracht.

Das Kriterium der Bewertbarkeit kann als Voraussetzung für den Zuflusszeitpunkt kein Kriterium sein, da der Marktwert der Option aufgrund anerkannter Bewertungsmethoden auch bei nicht handelbaren Optionen gegeben ist.

Es kann auch dahingestellt bleiben, ob der Begriff des geldwerten Vorteils deckungsgleich mit jenem des „Wirtschaftsgutes“ oder Vermögensgegenstandes sein muss. Repräsentiert ein Optionsrecht einen in Geld messbaren Vorteil, liegt ein geldwerter Vorteil im Sinne des § 15 EStG vor (jeder in Geld messbare Vorteil).

In den Ausführungen zur Berufung wurde argumentiert, dass die gewährte Option an keinerlei persönlichen Bedingungen des Herrn Mag. J.K. geknüpft wäre und er über die Option bereits zum Zeitpunkt der Einräumung frei verfügen könnte, weil die Option nach § 7 der Vereinbarung frei übertragbar gewesen wäre: §7 Abs 1 der Vereinbarung lautet:“...kann der Dienstnehmer jederzeit entgeltlich oder unentgeltlich und ohne Zustimmung der Gesellschaft an Dritte übertragen“.

Der Zufluss des Vorteils aus dem Dienstverhältnis fände damit bereits zum Zeitpunkt der Gewährung und nicht erst mit dem Zeitpunkt der Ausübung statt.

Dazu ist auszuführen:

Der Wert der Option bei handelbaren Optionen im Zeitpunkt der Einräumung ist gegeben. Bei der übertragbaren (handelbaren) Option kann der Arbeitnehmer sogleich nach Einräumung über diese verfügen, unabhängig, ob sein Dienstverhältnis aufrecht ist und unabhängig von sonstigen Beschränkungen. Wenn der Begünstigte über die Option zum Zeitpunkt der Einräumung frei verfügen kann, geht die Verfügungsmacht bei handelbaren Optionen im Zeitpunkt der Einräumung auf den Dienstnehmer über.

Er erwirbt sofort ein unbedingtes Recht und damit ist sein Vorteil bereits zugeflossen.

Wenn allerdings der Zeitpunkt der Ausübungsmöglichkeit von ungewissen Bedingungen oder Beschränkungen abhängig gemacht wird, insbesondere von solchen Bedingungen bzw. Beschränkungen, die der Arbeitnehmer überhaupt nicht beeinflussen kann, so ist der Zufluss erst gegeben, wenn diese Bedingung eintritt:

§1 der Vereinbarung lautet: „...die im § 2 festgelegte Anzahl von Aktien an der Gesellschaft zu erwerben, und zwar zu dem im § 3 festgelegten Preis, während der im § 4 festgelegten Frist, auf die in § 5 vorgesehene Weise und **nur im Falle der Börsereife der Gesellschaft.**“

Im gegenständlichen Fall wird die Ausübung der Option durch den Arbeitnehmer von der Börsereife der Gesellschaft zu einem bestimmten Stichtag abhängig gemacht.

§ 4 Abs 3 der Vereinbarung lautet: „ Wenn die Aktien der Gesellschaft vor dem 1. Juli 2001 nicht in den amtlichen Handel an einer Börse eingeführt werden, **so verfällt diese Option.**“

Die tatsächliche Einräumung der Optionsrechte ist abhängig von einer in der Zukunft liegenden (aufschiebenden) Bedingung. Es handelte sich um eine Zusage, dass bei Erreichen eines genau definierten Unternehmenszieles (Börsengang) ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis gewährt wird, der jedoch bei Nichterreichen gegenstandslos wird.

In diesem Fall kann man nicht von einer wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Begünstigten ausgehen, da er de facto keine Möglichkeit hat, diese Bedingung wirklich zu beeinflussen und damit auch nicht mit Sicherheit weiß, ob diese Bedingung eintreten wird.

Zum Zeitpunkt der Einräumung ist damit offen, ob die Option überhaupt ausgeübt werden kann.

Der Dienstnehmer hat zum Zeitpunkt der Optionsgewährung eine bloße Anwartschaft erworben, die noch keine Besteuerung auslöst.

Erst im Ausübungszeitpunkt ist die Differenz zwischen dem Börsenkurs im Zeitpunkt der Ausübung und dem niedrigeren Ausübungspreis abzüglich allfälliger Anschaffungskosten für die Option als Vorteil aus dem Dienstverhältnis steuerpflichtig.

2. Lohnsteuerpflicht oder Erfassung der Einnahmen aus der Option auf den Aktienwerb zur Einkommensteuer

Zum weiteren Berufungsvorbringen, Mag. J.K. hätte seine Aktienoption durch eine Vereinbarung mit der P.S. bekommen und der Vorteil wäre daher möglicherweise durch eine Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen, ist auszuführen:

Die dem Arbeitnehmer der Bw zugeflossenen Einnahmen, welche von dritter Seite gewährten Stock Options erzielt wurden, sind den Bezügen gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG zuzuordnen. Es ist grundsätzlich unbeachtlich, dass die Option nicht durch den Arbeitgeber, sondern durch einen Dritten eingeräumt worden ist. Es kommt nämlich darauf an, dass die Zuwendung des Dritten sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und aus der 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 der Dienstnehmer, welcher Stock Options von der P.S. erhielt, nur einen Dienstvertrag mit der Berufungswerberin abgeschlossen hatte. Die daraus entstandenen Gehaltsansprüche wurden zu 100 % von der Rechtsmittelwerberin erfüllt. Bei dem von der P.S. zusätzlich gewährten Vorteil in Form der Ausgabe von Stock Options an die von ihr 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 dem Dienstnehmer von der P.S. gewährte Vorteil ist nicht durch Steuerabzug vom Arbeitslohn, sondern beim Dienstnehmer 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 Dienstgeberbeitrag einzubeziehen. Daran ändert sich nach dem oben zitierten VwGH-Erkenntnis nichts, wenn die Berufungswerberin von den Zahlungen durch die X Privatstiftung Kenntnis hatte und sie befürwortete.

Dadurch reduziert sich für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 die Nachforderung an Lohnsteuer in Höhe von S 1.493.590,00 bzw. € 108.543,42, an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen um S 134.423,00-- bzw. € 9.768,90 und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag um S 15.832,00 bzw. € 1.150,56.

Ad 3.

Lohnsteuerpflicht der Option auf Aktienerwerb durch Dr.K.S. :

Strittig ist auch hier die Frage, ob die Einkünfte aus der Option zum Aktienerwerb durch Dr. K.S. der Lohnsteuerpflicht unterliegen und in weiterer Folge in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (samt Zuschlag) einzubeziehen sind.

Unter Verweis auf die diesbezüglich Ausführungen zum Berufungspunkt ad 2. Aktienoption wird festgestellt, dass der von der P.S. gewährte Vorteil in Form der Ausgabe der Stock Options an den von der Stiftung bestimmten Dienstnehmer Dr. K.S. nicht durch Steuerabzug vom Arbeitslohn, sondern im Wege der Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen ist. Folglich sind die daraus erzielten Einkünfte auch nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Was das Besteuerungsrecht Österreich und der Bundesrepublik Deutschland (Doppelbesteuerungsabkommen) und damit die Aufteilung der Einkünfte aus der Option auf den Aktienerwerb in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Teil betrifft, darf auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 11. Juli 2006 verwiesen werden.

Dadurch reduziert sich für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 die Nachforderung an Lohnsteuer um S 12.447.043,00 bzw. € 904.561,89 (€ 593.618,74 bereits in der BVE vom 11. Juli 2006 berücksichtigt), an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen um S 1.120.232,00 bzw. € 81.410,43 und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag um S 131.930,00 bzw. € 9.588,31.

Zusammenfassend verbleiben zur Nachzahlung

Haftungsbescheid vom 16. 07. 2003

BVE vom 11. 07. 2006

Lohnsteuer (in €)	1.245.232,44	651.613,70
DB (in €)	94.286,90	keine Änderung
DZ (in €)	11.092,27	keine Änderung

Änderungen aufgrund der Berufungsentscheidung:

K. - Stattgabe:

Lohnsteuer (in €)	108.543,42
DB (in €)	9.768,90
DZ (in €)	1.150,56

S. - Stattgabe:

Lohnsteuer 16.7.03	904.561,89
abzüglich Gutschrift BVE vom 11.07. 2006	-593.618,74
Lohnsteuer (in €)	310.943,15
DB (in €)	81.410,43
DZ (in €)	9.588,31

Berufungsentscheidung:

Lohnsteuer (in €)	232.127,13
DB (in €)	3.107,57
DZ (in €)	353,41

Salzburg, am 9. März 2009