



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Vizepräsidentin Dr.ⁱⁿ Sporrer und die Hofrätin Dr. Julcher als Richterinnen sowie die Hofräte Mag. Stickler, Mag. Cede und Mag. Tolar als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.^a Sasshofer, über die Revision der P G in G, vertreten durch Mag. Peter Freiberger, Rechtsanwalt in 8680 Mürzzuschlag, Wienerstraße 50-54, gegen das Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts vom 14. September 2020, G305 2153276-1/23E, betreffend Nachentrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen nach dem ASVG (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Österreichische Gesundheitskasse, Landesstelle Steiermark; weitere Partei: Bundesminister für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Die Österreichische Gesundheitskasse hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Bescheid vom 22. Dezember 2016 verpflichtete die Steiermärkische Gebietskrankenkasse (Stmk. GKK; nunmehr: Österreichische Gesundheitskasse) die revisionswerbende Partei, die in einer näher bezeichneten Beitragsabrechnung und im dazugehörigen Prüfbericht (beide bildeten einen integrierenden Bestandteil des Bescheides) angeführten allgemeinen Beiträge, Nebenumlagen, Sonderbeiträge und Zuschläge nach den jeweils angeführten Beitragsgrundlagen für jeweils näher bezeichnete Zeiten in den Jahren 2010 bis 2013 von insgesamt EUR 69.885,09 nachzuentrichten.
- 2 In der Begründung dieses Bescheides hielt die Stmk. GKK fest, die revisionswerbende Partei habe ihren Dienstnehmern stille Beteiligungen an ihrem im Bereich Anlagenbau für die Zement- und Mineralienindustrie tätigen



Unternehmen ermöglicht. Voraussetzung für eine stille Beteiligung sei in den Kalenderjahren 2009 bis 2012 gewesen, dass die jeweiligen Dienstnehmer am 31. Juli des Vorjahres bereits ein Jahr im Unternehmen vollzeitbeschäftigt gewesen seien. Ab dem Kalenderjahr 2012 habe die Unternehmenszugehörigkeit am 31. Juli des Vorjahres ausgereicht (Entfall der Voraussetzung der einjährigen Unternehmenszugehörigkeit bereits am Stichtag). Mit den in Frage kommenden Dienstnehmern seien jährlich im Dezember Verträge über die Errichtung einer echten stillen Gesellschaft abgeschlossen worden.

- 3 Die Kapitaleinlage der stillen Beteiligung habe für jeden Beteiligten EUR 1.460,00 jährlich betragen und sei von der revisionswerbenden Partei zur Gänze unentgeltlich eingeräumt worden.
- 4 In den Verträgen sei jeweils eine Gewinnbeteiligung in Form eines jährlich auszuzahlenden Anteils am Jahresgewinn des Unternehmens der revisionswerbenden Partei vorgesehen gewesen. Der Gewinnanteil sei in jedem Vertrag mit einem bestimmten Prozentsatz des Jahresgewinns festgelegt worden, und zwar zwischen 0,1 % und 1 %. Dieser Prozentsatz habe sich aus einem Basisanteil und einem sogenannten „Agio - Grundlagenanteil“ zusammengesetzt. Der Basisanteil habe sich nach der Dauer der stillen Beteiligung in Jahren gerichtet. So sei beispielsweise in den Kalenderjahren 2010 und 2011 Dienstnehmern, die sich zum ersten Mal am Unternehmen beteiligen hätten können, 0,3 % des Jahresgewinnes zuerkannt worden. Für eine im zweiten Jahr abgeschlossene stille Beteiligung seien 0,2 % und für die in den weiteren Jahren vereinbarten stillen Beteiligungen jeweils 0,1 % gewährt worden. Beim „Agio - Grundlagenanteil“ habe es sich um Aufschläge gehandelt, die aufgrund diverser Kriterien wie Zugehörigkeit zu einer bestimmten Gruppe (Verkauf, Verfahrenstechnik, Konstruktion, Abwicklung, alle) und/oder Bestehen eines gewissen Ausbildungsstandes (abgeschlossenes Studium etc.) gewährt worden seien.
- 5 Die tatsächlich als Gewinnanteil ausbezahlten Beträge hätten - bezogen auf die Kapitaleinlagen - für die einzelnen Dienstnehmer durchschnittliche Renditen von 97,94 % (höchstens 163,3 %, mindestens 73,13 %) im Kalenderjahr 2009,



297,66 % (höchstens 346,55 %, mindestens 247,53 %) im Kalenderjahr 2010, 104,69 % (höchstens 119,02 %, mindestens 79,35 %) im Kalenderjahr 2011, 106,93 % (höchstens 170,82 %, mindestens 89,48 %) im Kalenderjahr 2012 und 139,18 % (höchstens 299,08 %, mindestens 115,77 %) im Kalenderjahr 2013 ergeben.

- 6 Im Zuge der Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben sei eine durchschnittliche Rendite in Höhe von 12 % auf das eingebrachte Kapital als angemessen betrachtet worden. Deshalb sei bei der Nachverrechnung für jeden Dienstnehmer 12 % des insgesamt eingebrachten Kapitals „in Abzug gebracht“ worden. Der übersteigende Teil der Gewinnausschüttungen sei als beitragspflichtige Sonderzahlung zu behandeln; dafür seien Beiträge bis zur jeweiligen Höchstbeitragsgrundlage nachzuverrechnen.
- 7 So sei beispielsweise im Falle des Dienstnehmers DI J S nach einer fünfjährigen Beteiligung das „eingebrachte Kapital“ bei insgesamt EUR 7.300,00 (EUR 1.460,00 mal 5) gelegen. Der „angemessene Gewinnanteil“ (bei einer Rendite von 12 %) hätte EUR 876,00 betragen. Der tatsächliche Gewinnanteil sei bei EUR 25.297,80 gelegen. Der „übersteigende Teil der Gewinnausschüttung (= EUR 24.421,80)“ sei als beitragspflichtige Sonderzahlung zu qualifizieren.
- 8 Für die Annahme, dass die Gewinnbeteiligungen als Gegenleistung für die erbrachten Arbeitsleistungen im Rahmen der Dienstverhältnisse erbracht worden und damit als Entgelt im Sinne des § 49 Abs. 1 ASVG anzusehen seien, spreche die unterschiedliche Höhe der Gewinnbeteiligung für dieselbe Einlage. Die Höhe der Gewinnbeteiligungen habe sich nach Kriterien gerichtet, deren Wurzeln eindeutig im Dienstverhältnis lägen. So sei auf die Art der Tätigkeit und auf die Dauer der Betriebszugehörigkeit abgestellt worden. Auch innerhalb bestimmter Gruppen von Mitarbeitern, für die ein bestimmter Aufschlag vorgesehen gewesen sei, habe es große Unterschiede der Gewinnanteile gegeben. So habe DI (FH) J K, der gleichzeitig Gesellschafter und Prokurist gewesen und in einem Naheverhältnis zum Geschäftsführer gestanden sei, in bestimmten Kalenderjahren Aufschläge von 0,8 % oder 0,9 % erhalten, während die übrigen Dienstnehmer einen Aufschlag zwischen 0,1 %



und 0,2 % erhalten hätten. Sämtliche Verträge seien stets am Ende des Geschäftsjahres abgeschlossen worden. Zu diesem Zeitpunkt sei der Gewinn des Unternehmens bereits absehbar gewesen. Darüber hinaus sei das eingebrachte Kapital dem Unternehmen nur kurz zur Verfügung gestanden, der Anteil am Jahresgewinn jedoch in voller Höhe ausbezahlt worden. Ein Kausalzusammenhang zwischen den Bezügen in Form der Gewinnauszahlungen und den Arbeitsleistungen der Mitarbeiter sei gegeben.

- 9 Ein weiteres Indiz dafür, dass es sich um Gegenleistungen für die erbrachte Arbeitsleistung im Rahmen der Dienstverhältnisse gehandelt habe, sei die Höhe der durchschnittlichen Renditen zwischen 97,94 % und 297,66 %. Derartige Konditionen wären Dritten nicht zuerkannt worden. Unter Berücksichtigung des Zinsniveaus der letzten Jahre sei eine durchschnittliche Rendite in Höhe von 12 % als angemessen zu betrachten. Gemäß § 539a ASVG seien die Sozialversicherungsträger verpflichtet, für die Beurteilung eines Sachverhaltes dessen wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform als maßgebend zu betrachten. Im vorliegenden Fall sei davon auszugehen, dass das „Vertragskonzept zur Umgehung der gesetzlich festgelegten Beitragsverpflichtung von den den Dienstnehmern zu gewährenden Entgeltteilen gewählt“ worden sei. Da es sich bei den ausbezahlten Gewinnbeteiligungen aus der echt stillen Beteiligung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise und nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt um Gegenleistungen für erbrachte Arbeitsleistungen im Rahmen des Dienstverhältnisses handle, seien diese als beitragspflichtiges Entgelt gemäß § 49 ASVG zu qualifizieren.
- 10 Dagegen erhob die revisionswerbende Partei Beschwerde. Sie brachte insbesondere vor, die von der Stmk. GKK vorgenommene Umqualifizierung der an die Mitarbeiter aufgrund ihrer stillen Beteiligungen ausgezahlten Gewinnanteile in Gehaltsbestandteile entbehre einer gesetzlichen Grundlage. Die Stmk. GKK habe ohne nähere Begründung die Rechtsmeinung vertreten, dass jegliche Rendite von mehr als 12 % als unangemessen hoch zu qualifizieren sei. Tatsächlich seien die Gewinnanteile infolge einer außerordentlichen und nicht erwartbaren positiven Entwicklung des



Geschäftsganges entsprechend hoch ausgefallen. Die Angemessenheit von „ex-ante notwendigen Entscheidungen“ dürfe ex-post nicht in der Weise, wie das die Stmk. GKK getan habe, beurteilt werden. Bei der Einräumung einer stillen Beteiligung müsse wegen des fünfjährigen Kündigungsverzichtes die Höhe der Gewinnbeteiligung auf den genannten Zeitraum im Voraus vereinbart werden. Es sei gedanklich davon auszugehen, dass der Mitarbeiter den Betrag von EUR 1.460,00 wie ein Investor in das Unternehmen auf fünf Jahre investiere. Entscheidend sei somit die Ertragserwartung der nächsten fünf Jahre und das Risiko des Kapitalverlustes bis zur Rückzahlung. Aufgrund der im September 2008 eingetretenen Finanzkrise und dem damit verbundenen Investitionsstopp hätten damals äußerst schlechte Zukunftsaussichten bestanden. Aus dieser Notlage heraus sei man gezwungen gewesen, außerhalb Europas nach Kunden zu suchen. Diese Bemühungen hätten zu einem Auftrag außergewöhnlich hohen Umfanges in Venezuela geführt, der trotz „höchster Risikokomponente“ sehr erfolgreich abgewickelt werden können. Deshalb sei die einkalkulierte Risikospanne als Gewinn geblieben, weshalb die außerordentlich hohen Ergebnisse erzielt worden seien.

- 11 Die revisionswerbende Partei räumte in der Beschwerde lediglich im Hinblick auf die Mitarbeiter DI (FH) J K (gleichzeitig Gesellschafter und Prokurist) und (in einzelnen Jahren) Ing. A ein, dass die Gewinnanteile unangemessen hoch ausgefallen seien. Abgesehen davon seien die Gewinnanteile in voller Höhe als angemessen anzusehen und die Umqualifizierung in Gehaltsbestandteile daher rechtswidrig.
- 12 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesverwaltungsgericht nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung die Beschwerde der revisionswerbenden Partei als unbegründet ab und erklärte die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG für nicht zulässig.
- 13 Zum entscheidungswesentlichen Sachverhalt traf das Bundesverwaltungsgericht zunächst im Wesentlichen dieselben Feststellungen wie bereits die Stmk. GKK.



- 14 Zusätzlich stellte das Bundesverwaltungsgericht insbesondere fest, aus den Gewinnbeteiligungen heraus seien Gewinnausschüttungen zur Auszahlung gelangt, die bei allen gewinnbeteiligten Dienstnehmern der revisionswerbenden Partei über der in § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 normierten, für den Prüfzeitraum maßgeblichen Wertgrenze von EUR 1.460,00 gelegen seien.
- 15 In der rechtlichen Würdigung führte das Bundesverwaltungsgericht u.a. aus, nach § 49 Abs. 3 Z 18 lit. c ASVG gelte der Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Beteiligungen am Unternehmen des Dienstgebers nicht als (sozialversicherungsrechtlich relevantes) Entgelt, wenn er nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 einkommensteuerbefreit sei. Die genannte Bestimmung des EStG 1988 in der fallbezogen anzuwendenden Fassung normiere eine Wertgrenze von EUR 1.460,00. Da dem Gesetzeswortlaut nach nur das Unterschreiten der Wertgrenze eine Befreiung von der Einkommensteuer bewirke, sei „anlassbezogen“ von der Steuerpflicht nach dem EStG 1988 auszugehen. Dieser Umstand sei für die revisionswerbende Partei auch erkennbar gewesen; schließlich habe sie - einer Aussage ihres Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung zufolge - die auf diese Vorteile entfallende Steuer entrichtet. Eine Beschäftigung mit der sozialversicherungsrechtlichen Relevanz der zur Auszahlung gelangten Gewinnausschüttungen sei jedoch unterblieben. Der Umstand, dass die gewährten Vorteile gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 nicht von der Einkommensteuer befreit gewesen seien, habe zur Folge, dass die zur Auszahlung gelangten Gewinnausschüttungen nicht vom Ausnahmetatbestand des § 49 Abs. 3 Z 18 lit. c ASVG erfasst seien und damit als Entgelt im Sinne des § 49 Abs. 1 ASVG zu gelten hätten. Dem Beschwerdeargument, dass die Gewinne in dieser Höhe ex ante nicht vorhersehbar gewesen seien, sei zu entgegnen, dass eine Beurteilung im Rahmen einer Betriebsprüfung naturgemäß ex post zu erfolgen habe. Die revisionswerbende Partei habe sämtliche Verträge betreffend die stillen Beteiligungen der Mitarbeiter stets am Ende des Geschäftsjahres abgeschlossen, somit zu einem Zeitpunkt, in dem der Unternehmensgewinn bereits erkennbar gewesen sei. Soweit sich die Beschwerde gegen die Rechtsauffassung der Stmk. GKK wende, dass jegliche Rendite von mehr als 12 % als unangemessen hoch zu qualifizieren sei, sei



anzumerken, dass sämtliche Kapitaleinlagen von der revisionswerbenden Partei selbst an die Dienstnehmer unentgeltlich abgegeben worden seien und auch eine etwaige Verlustbeteiligung vertraglich ausgeschlossen gewesen sei. Die revisionswerbende Partei übersehe, dass eine Ausnahme vom Entgeltbegriff im Sinne des § 49 Abs. 3 Z 18 lit. c ASVG nicht gegeben gewesen sei, weil die in allen Fällen über der Wertgrenze des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 gelegenen Gewinnausschüttungen von der Einkommensteuer nicht befreit gewesen seien.

- 16 Gegen dieses Erkenntnis erhob die revisionswerbende Partei zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, der deren Behandlung mit Beschluss vom 23. Februar 2021, E 3718/2020-5, ablehnte und sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat. In der Begründung dieses Beschlusses führte der Verfassungsgerichtshof aus, spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen seien zur Beantwortung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob das Bundesverwaltungsgericht die abgabenrechtliche Vorfrage richtig beurteilt habe, nicht anzustellen.
- 17 Die daraufhin ausgeführte außerordentliche Revision bringt zu ihrer Zulässigkeit vor, nach der Rechtsansicht des Bundesverwaltungsgerichts wäre das Modell der Mitarbeiter-Gewinnbeteiligung gemäß § 49 Abs. 3 Z 18 lit. c ASVG in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 „absolut mit EUR 1.460,00 jährlich gedeckelt“, das heiße, jeder Gewinnanteil aus der Kapitalbeteiligung, der über EUR 1.460,00 jährlich hinausginge, wäre „voll sozialversicherungspflichtig und voll lohnsteuerpflichtig“. Diese Rechtsansicht sei grob verfehlt „und auch neu“. Wenn der Dienstnehmer einmal rechtmäßig aufgrund eines Gesellschaftsvertrages stiller Beteiligter sei, sei nicht einzusehen, dass Erlöse aus der Gewinnbeteiligung steuer- und sozialversicherungsrechtlich das Schicksal (gemeint: des Entgelts aus) der Dienstnehmereigenschaft teilen sollten. Gewinne aus der Beteiligung als echter stiller Gesellschafter seien nicht lohnsteuer-, sondern gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 als Einkünfte aus Kapitalvermögen einkommensteuerpflichtig. Zur Auslegung des § 49 Abs. 3 Z 18 lit. c ASVG in Verbindung mit § 3 Abs. 1



Z 15 lit. b EStG 1988 im Hinblick auf diese Rechtsfrage gebe es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

18 Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Revision nach Durchführung des Vorverfahrens - die Österreichische Gesundheitskasse erstattete eine Revisionsbeantwortung, in der sie die Zurückweisung der Revision beantragte - erwogen:

19 Die Revision ist im Sinne des wiedergegebenen Vorbringens zulässig. Sie ist auch berechtigt.

20 § 49 ASVG lautet auszugsweise:

„Entgelt.

§ 49. (1) Unter Entgelt sind die Geld- und Sachbezüge zu verstehen, auf die der pflichtversicherte Dienstnehmer (Lehrling) aus dem Dienst(Lehr)verhältnis Anspruch hat oder die er darüber hinaus auf Grund des Dienst(Lehr)verhältnisses vom Dienstgeber oder von einem Dritten erhält.

(2) Sonderzahlungen, das sind Bezüge im Sinne des Abs. 1, die in größeren Zeiträumen als den Beitragszeiträumen gewährt werden, wie zum Beispiel ein 13. oder 14. Monatsbezug, Weihnachts- oder Urlaubsgeld, Gewinnanteile oder Bilanzgeld, sind als Entgelt nur nach Maßgabe der Bestimmungen des § 54 und der sonstigen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes, in denen die Sonderzahlungen ausdrücklich erfaßt werden, zu berücksichtigen.

(3) Als Entgelt im Sinne der Abs. 1 und 2 gelten nicht:

1. [...]

18. a) [...]

c) der Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Beteiligungen am Unternehmen des Dienstgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen, soweit dieser Vorteil nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 einkommensteuerbefreit ist;

[...]“

21 § 49 Abs. 3 Z 18 lit. c ASVG wurde mit Art. IX des Kapitalmarktoffensive-Gesetzes, BGBl. I Nr. 2/2001, geschaffen. Die Gesetzesmaterialien (ErlRV 358 BlgNR 21.GP, 25) halten dazu fest, in Harmonisierung mit der Einkommensteuerbefreiung geldwerter Vorteile aus



Mitarbeiterbeteiligungen solle auch beim sozialversicherungsrechtlichen Entgeltbegriff ein entsprechender Ausnahmetatbestand statuiert werden.

22 § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) geht im Wesentlichen bereits auf das Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818, zurück, erhielt die während des hier maßgeblichen Zeitraumes geltende Fassung durch das Kapitalmarktoffensive-Gesetz, BGBl. I Nr. 2/2001, und die Novelle BGBl. I Nr. 103/2005 und lautete in diesem Zeitraum:

„Steuerbefreiungen

§ 3. (1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

1. [...]

15. a) [...]

b) der Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Kapitalanteilen (Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen oder an Unternehmen, die im Rahmen eines Sektors gesellschaftsrechtlich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden sind oder sich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers in einem Haftungsverbund gemäß § 30 Abs. 2a Bankwesengesetz befinden bis zu einem Betrag von 1 460 Euro jährlich nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen:

- Der Arbeitgeber muss den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewähren.
- Besteht die Beteiligung in Form von Wertpapieren, müssen diese vom Arbeitnehmer bei einem inländischen Kreditinstitut hinterlegt werden. Anstelle der Hinterlegung bei einem inländischen Kreditinstitut können die vom Arbeitnehmer erworbenen Beteiligungen einem von Arbeitgeber und Arbeitnehmervertretung bestimmten Rechtsträger zur (treuhändigen) Verwaltung übertragen werden.

Überträgt der Arbeitnehmer die Beteiligung vor Ablauf des fünften auf das Kalenderjahr der Anschaffung (Erwerb) folgenden Jahres unter Lebenden, hat der Arbeitgeber den steuerfrei belassenen Betrag zu jenem Zeitpunkt, in dem er davon Kenntnis erlangt, als sonstigen Bezug zu versteuern. Der Arbeitnehmer hat bis 31. März jeden Jahres die Einhaltung der Behaltefrist dem Arbeitgeber nachzuweisen. Der Nachweis ist zum Lohnkonto zu nehmen. Erfolgt eine Übertragung der Beteiligung vor Ablauf der Behaltefrist, ist dies dem Arbeitgeber unverzüglich zu melden. Die Meldeverpflichtung und die Besteuerung entfallen, wenn die Übertragung bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses erfolgt.“



23 Die Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 1993 (ErlRV 1237 BlgNR 18. GP, 47 f) halten dazu fest:

„Im § 3 Abs. 1 Z 15 wird [...] ein Freibetrag von 10 000 S für den Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Mitarbeiterbeteiligungen (lit. b) geschaffen. Der Vorteil ist nur dann steuerfrei, wenn er entsprechend der bisherigen Steuerbefreiung für Zukunftssicherungsmaßnahmen an alle Arbeitnehmer oder an Gruppen von Arbeitnehmern vom Arbeitgeber gewährt wird. [...]

Begünstigt sind in diesem Zusammenhang sowohl die unentgeltliche Übertragung einer Beteiligung als auch Rabatte des Arbeitgebers im Zusammenhang mit der entgeltlichen Übertragung. Nicht begünstigt sind hingegen andere Dienstnehmervorteile im Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb wie beispielsweise der geldwerte Vorteil aus der Gewährung von unverzinslichen oder zinsverbilligten Darlehen durch den Arbeitgeber.

Durch diese Maßnahme soll dem Arbeitgeber Risikokapital zur Verfügung gestellt werden und gleichzeitig eine stärkere Bindung des Arbeitnehmers an das Unternehmen hergestellt werden.

Folgende Beteiligungsformen am Unternehmen des Arbeitgebers können vom Arbeitnehmer steuerbegünstigt erworben werden:

- Aktien und Partizipationsscheine am Unternehmen des Arbeitgebers oder an einem mit diesem Unternehmen verbundenen Konzernunternehmen,
- Anteile an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,
- Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung,
- echte stille Beteiligungen.

Eine Beteiligung als Mitunternehmer fällt nicht unter die Begünstigung, weil in diesem Fall wegen § 23 Z 2 keine Dienstnehmereigenschaft gegeben ist. Auch Forderungswertpapiere können (weiterhin) nicht steuerbegünstigt erworben werden, unabhängig davon, ob sie einen Anspruch auf eine Gewinnbeteiligung oder auf eine Verzinsung begründen.

Der Steuervorteil soll nur für eine längerfristige Beteiligung gewährt werden. Dies wird durch eine Behaltspflicht für fünf Jahre erreicht. Die Frist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres zu laufen, in dem die Beteiligung erworben wurde. Bei einer vorzeitigen Übertragung unter Lebenden erfolgt eine Versteuerung der seinerzeit steuerfrei belassenen Zuwendung, die für die übertragene Beteiligung gewährt wurde, als sonstiger Bezug durch den Arbeitgeber. Wird nur ein Teil der erworbenen Beteiligung vorzeitig übertragen, dann ist der aliquote Anteil der steuerfreien Zuwendung



zuzurechnen. Der Arbeitnehmer hat zur Kontrolle jährlich die Behaltefrist durch Vorlage eines Depotauszuges (bei Aktien und Partizipationsscheinen) nachzuweisen. Ein vorzeitiger Verkauf ist dem Arbeitgeber unverzüglich zur Kenntnis zu bringen. In diesem Fall ist die seinerzeit steuerfrei belassene Zuwendung zu jenem Zeitpunkt, in dem der Arbeitgeber von der Übertragung Kenntnis erlangt, als sonstiger Bezug zu versteuern. Die Zurechnung der Zuwendung hat auch dann zu erfolgen, wenn dem Arbeitgeber bis zum 31. März für im Depot hinterlegte Beteiligungen kein Depotauszug vorgelegt wird.

Erfolgt die vorzeitige Veräußerung bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses, führt die vorzeitige Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung zu keiner nachträglichen steuerlichen Erfassung.“

- 24 Das Bundesverwaltungsgericht ging im angefochtenen Erkenntnis in sachverhältnismäßiger Hinsicht davon aus, dass während des „Prüfzeitraumes“ an alle Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer der revisionswerbenden Partei, mit denen Verträge zur Einräumung stiller Beteiligungen (Gewinnbeteiligungen) abgeschlossen worden seien, aus diesem Titel Geldbeträge von jeweils (gemeint wohl: jährlich) mehr als EUR 1.460,00 ausgeschüttet worden seien.
- 25 Nach § 49 Abs. 3 Z 18 lit. c ASVG - so die vom Bundesverwaltungsgericht vorgenommene rechtliche Würdigung - gelte der Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Beteiligungen am Unternehmen des Dienstgebers nicht als (sozialversicherungsrechtlich relevantes) Entgelt, wenn er nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 einkommensteuerbefreit sei. Die genannte Bestimmung des EStG 1988 in der fallbezogen anzuwendenden Fassung normiere eine Wertgrenze von EUR 1.460,00. Die gewährten Vorteile seien daher gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 nicht von der Einkommensteuer befreit gewesen. Das habe zur Folge, dass die zur Auszahlung gelangten Gewinnausschüttungen (gemeint wohl: soweit sie diese Wertgrenze übersteigen) nicht vom Ausnahmetatbestand des § 49 Abs. 3 Z 18 lit. c ASVG erfasst seien und damit (gemeint wohl: insoweit) als Entgelt im Sinne des § 49 Abs. 1 ASVG zu gelten hätten.
- 26 Zunächst ist festzuhalten, dass diese Begründung die vom Bundesverwaltungsgericht ausgesprochene Abweisung der Beschwerde der



revisionswerbenden Partei gegen den Bescheid der Stmk. GKK nicht trägt. Das Bundesverwaltungsgericht verkennt, dass die Stmk. GKK der von ihr verfügbaren Beitragsnachforderung keineswegs eine Beitragspflicht für jede Gewinnausschüttung an jede Mitarbeiterin bzw. jeden Mitarbeiter mit Gewinnbeteiligung von mehr als EUR 1.460,00 pro Jahr zugrunde gelegt hat; vielmehr hat sie nur solche Gewinnausschüttungen, die eine Rendite von mehr als 12 % des jeweiligen Kapitals verkörpert hätten, als beitragspflichtig behandelt. Auf der Basis seiner - irrigen (vgl. unten) - Rechtsansicht hätte das Bundesverwaltungsgericht somit eine Neuberechnung der Beitragsnachforderungen vornehmen müssen; die vom Bundesverwaltungsgericht ausgesprochene Abweisung der Beschwerde steht zu dieser Rechtsansicht im Widerspruch.

- 27 Abgesehen davon legt das Bundesverwaltungsgericht mit der in der Begründung des angefochtenen Erkenntnisses vertretenen Rechtsansicht die Einkommensteuerbefreiung für den „Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Kapitalanteilen (Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers [...] bis zu einem Betrag von 1 460 Euro jährlich“ gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 inhaltlich rechtswidrig aus:
- 28 Die von dieser Bestimmung vorgesehene Begrenzung mit dem Betrag von EUR 1.460,00 bezieht sich nämlich nicht auf die Höhe der Ausschüttungen aus Mitarbeiterbeteiligungen (sodass nur Gewinnausschüttungen bis zu dieser Höhe pro Mitarbeiter bzw. Mitarbeiterin und Jahr einkommensteuerbefreit wären), sondern auf den Wert der (jährlich) einem Mitarbeiter bzw. einer Mitarbeiterin eingeräumten Beteiligung selbst. Die Beurteilung, ob der Vorteil aus der (hier: unentgeltlichen) Abgabe einer Mitarbeiterbeteiligung den Betrag von jährlich (für den hier betroffenen Zeitraum) EUR 1.460,00 je Arbeitnehmer bzw. Arbeitnehmerin übersteigt, erfordert also zunächst die Bewertung der Mitarbeiterbeteiligung (vgl. *Mayr/Hayden* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz - Kommentar¹⁸, § 3, Tz 144). Nach den genannten Autoren aaO, Tz 155, hat die Bewertung des geldwerten Vorteils im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG 1988 in der während des hier maßgeblichen Zeitraumes geltenden Fassung mit den üblichen Mittelpreisen einer solchen



Mitarbeiterbeteiligung am Verbrauchsort (die Änderung auf „Endpreis am Abgabeort“ durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, sei hier im Ergebnis ohne Bedeutung) zu erfolgen (gemeiner Wert); bei an einer Börse notierten Beteiligungen, etwa Aktien oder Partizipationsscheinen, sei das der Börsenkurs am Tag der Übertragung der Beteiligung. Der Verwaltungsgerichtshof schließt sich dieser Ansicht an. Im vorliegenden Fall wird in die somit gebotene Ermittlung des gemeinen Wertes jeder einzelnen stillen Beteiligung zum Zeitpunkt ihrer Einräumung die jeweils in ganz unterschiedlichem Ausmaß (nämlich zwischen 0,1% und 1%) eingeräumte Beteiligung am Jahresgewinn einzufließen haben (gegebenenfalls wird ein Sachverständiger bzw. eine Sachverständige heranzuziehen sein). Soweit der gemeine Wert jeder Beteiligung im Zeitpunkt ihrer Einräumung den Betrag von EUR 1.460,00 überschritt, fällt er nicht unter die Ausnahmeregelung des § 49 Abs. 3 Z 18 lit. c ASVG in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 und stellt daher sozialversicherungsbeitragspflichtiges Entgelt dar.

29 Da das Bundesverwaltungsgericht somit wie dargelegt die Rechtslage verkannt hat, war das angefochtene Erkenntnis gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

30 Von der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

31 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Die Abweisung des Mehrbegehrens betrifft die Eingabengebühr, die im Hinblick auf die sachliche Abgabefreiheit gemäß § 110 ASVG nicht zu entrichten war.

W i e n , am 5. Juni 2024