

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Ulrich Petrag in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 22. März 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 24. Februar 2022 betreffend Haftung für Lohnsteuer 2020, Dienstgeberbeitrag 2020 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Haftung für Lohnsteuer 2020: € 3.862,70 (angefochtener Bescheid: € 3.922,70)

Die Bescheide betreffend Festsetzung Dienstgeberbeitrag und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2020 werden wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage	€ 1.184.382,05
Dienstgeberbeitrag	€ 46.190,90
bisher festgesetzt	€ 46.229,90
Gutschrift	€ 39,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 4.026,88
bisher festgesetzt	€ 4.030,28
Gutschrift	€ 3,40

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) fand in den Jahren 2021 und 2022 zu AB.Nr. 401123/21 durch die Österreichische Gesundheitskasse unter anderem eine Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) gemäß § 41a Abs. 2 ASVG für den Zeitraum 1.1.2018 bis 31.12.2020 statt. Im Rahmen dieser Betriebsprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen (vgl. die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18.2.2022 sowie den Bericht vom 24.2.2022):

Insgesamt 17 Arbeitnehmern bzw. Arbeitnehmerinnen wäre im Jahr 2020 eine Coronaprämie steuer- und sozialversicherungsfrei ausbezahlt worden.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit (und für SV und Lohnnebenkosten) wäre, dass es sich um Zahlungen handelt die der Dienstgeber zusätzlich aufgrund der Corona-Krise geleistet hat und üblicherweise bisher nicht gewährt wurden. Als üblicherweise gewährt würden nicht nur Zahlungen aufgrund eines arbeitsrechtlichen Anspruchs gelten, sondern auch freiwillige (unverbindliche, widerrufliche, etc) Zahlungen. Der Grund der bisherigen Gewährung würde keine Rolle spielen. Wenn ein Arbeitnehmer eine schon bisher zustehende laufende oder jährliche Prämie plötzlich unter dem Titel "Corona-Prämie" ausbezahlt bekommt, so würde es sich dabei um eine Umgehung der neuen Bestimmung (steuerfreie Corona-Prämie) handeln.

Nachdem diesen Mitarbeitern bereits in den Jahren 2018 und 2019 Prämien ausbezahlt worden wären (jeweils steuer- und sozialversicherungspflichtig) hätte die Steuer/Sozialversicherungsfreiheit nicht anerkannt werden können.

Bezüglich der Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 wurde im Bericht vom 24.2.2022 ausgeführt, dass diese Haftungsinanspruchnahme im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen worden wäre. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" wäre dabei die Bedeutung "berechtignte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" wäre insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstellen würde und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß wären, wäre bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen.

Am 24.2.2022 erließ das Finanzamt für Großbetriebe als für die Bf. zuständiges Finanzamt einen Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer 2020 und setzte den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2020 entsprechend den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung fest, wobei in der Begründung dieser Bescheide auf den Bericht vom 24.2.2022 und die Niederschrift zur Schlussbesprechung verwiesen wurde.

Mit Schreiben vom 21. März 2022 erhob die Bf. gegen diese Bescheide fristgerecht Beschwerde und begehrte die im Rahmen der angefochtenen Bescheide steuerpflichtig behandelten „Corona-Prämien“ steuerfrei zu stellen.

Diese Beschwerde wurde wie folgt begründet:

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24. Februar 2022 wäre für die dort angeführten Dienstnehmer die Steuer- und Sozialversicherungsfreiheit der im Jahr 2020 ausbezahlten "Corona-Prämien" gemäß § 124b Z 350 EStG versagt worden.

Im Gesetzestext (§ 124b Z 350 EStG) wäre dazu zu finden, dass diese Bonuszahlungen zusätzliche Zahlungen sein müssen, die ausschließlich zu diesem Zweck (aufgrund der COVID-19-Krise) geleistet werden und üblicherweise bisher nicht gewährt wurden. Als Anlage werde eine Übersicht der betroffenen Dienstnehmer über die Höhe und den Zeitpunkt der bisher erhaltenen Bonuszahlungen übermittelt. Zu diesen beiden Punkten "ausschließlich zu diesem Zweck" und "üblicherweise" werde wie folgt Stellung genommen:

Sämtliche in den Jahren 2014 bis 2019 durch die Bf. gezahlten Bonuszahlungen bzw. Prämien wären aufgrund von Umsatzsteigerungen geleistet worden. Im Jahr 2020 hätte ein signifikanter Umsatzrückgang stattgefunden.

Zu dem Punkt "ausschließlich zu diesem Zweck": In der mit der Beschwerde übermittelten Übersicht der Bonuszahlungen der Bf. der letzten Jahre wäre ebenfalls eine Übersicht der Umsatzentwicklung derselben Jahre beigefügt worden. Aus dieser Umsatzentwicklung wäre ersichtlich, dass der Umsatz 2020 gegenüber 2019 doch deutlich gesunken wäre und die Bf. daher im Jahr 2020 aufgrund dieser negativen Umsatzentwicklung keine Prämie ausbezahlt hätte.

Aufgrund der außerordentlich erschwerten Arbeitsbedingungen im Jahr 2020 hätte sich die Bf. dann doch dazu entschlossen eine Bonuszahlung für die zumindest finanzielle Kompensation dieser erschwerten Arbeitsbedingungen zu leisten. Aus Sicht der Bf. würde es sich daher bei der im Jahr 2020 geleisteten Bonuszahlung sehr wohl um eine zu 100% zusätzliche Zahlung handeln.

Zu dem Punkt "üblicherweise": Nach Meinung der Bf. würde sich eine "üblicherweise" geleistete Zahlung über eine gewisse Regelmäßigkeit und eine gleichbleibende Höhe definieren. Würde man nun in der Übersicht der Bonuszahlungen der Bf. die Zahlungen der

Jahre 2014 bis 2019 betrachten wäre weder eine Regelmäßigkeit, noch eine gleichbleibende Höhe der Zahlungen erkennbar.

In dem Bericht gern. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24. Februar 2022 wäre auch der Hinweis zu finden, dass wenn "schon bisher zustehende laufende oder jährliche Prämien" plötzlich unter dem Titel "Corona-Prämie" ausbezahlt würden, es sich hierbei um eine Umgehung der neuen Bestimmung handeln würde (Anm.:§ 124 b Z 350 EStG); Anmerkung hierzu: bei keiner der Bonuszahlungen in den geprüften Jahren 2018 bis 2020 würde es sich um bisher zustehende Prämien handeln.

Besonders hinzuweisen wäre auf den Dienstnehmer ***2***. In dem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24. Februar 2022 würde sich auf Seite 10 die Feststellung finden, dass dieser Dienstnehmer in den Jahren 2018 und 2019 bereits Prämien erhalten hätte. Das wäre nicht richtig (siehe Übersicht als Anlage), da dieser Dienstnehmer im Jahr 2018 keine Prämie bezogen hätte. Bei diesem Dienstnehmer wäre daher nach Meinung der Bf. die "Corona-Prämie" 2020 jedenfalls steuer- und sozialversicherungsfrei zu stellen.

Überdies wurde in der Beschwerde gemäß § 262 Abs. 2 BAO der Antrag gestellt, dass eine Beschwerdeverentscheidung unterbleiben soll.

Mit Bericht vom 15. Juni 2022 legte das Finanzamt für Großbetriebe die Beschwerde vom 21.3.2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. hat an nachstehend angeführte Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter in den Jahren 2015 bis 2019 neben den laufenden Gehalt/Lohn sowie den Sonderzahlungen (13./14. Urlaubszuschuss und Weihnachtsrenumeration) folgende in der Lohnbuchhaltung als freiwillige Prämie bezeichnete Zahlung geleistet und zwar in einem Betrag:

[...]

Im Jahr 2014 haben alle diese Dienstnehmer keine Prämie erhalten.

Im Jahr 2020 wurde an alle diese Dienstnehmer von der Bf. im November 2020 jeweils ein Betrag von € 1.000,00 ausbezahlt, der in der Lohnbuchhaltung als „Covid19 Bonuszahlung“ ausgewiesen ist und nicht der Lohnsteuer bzw. dem Dienstgeberbeitrag bzw. dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen wurde.

Die Bf. hat 2017 insgesamt 26 Dienstnehmer, 2018 24 Dienstnehmer, 2019 26 Dienstnehmer und 2020 27 Dienstnehmer beschäftigt.

Die in von der Bf. erklärten Erlöse haben

2016: € 4.976.391,07

2017: € 6.881.539,89

2018: € 7.062.513,98

2019: € 7.245.644,78

2020: € 6.410.291,79

betragen.

Die in den Jahren 2017 bis 2019 bezahlten Prämien wurden deswegen geleistet, weil das Unternehmen der Bf. seinen Umsatz steigern konnte.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen gründen sich auf die vom Finanzamt für Großbetriebe vorgelegten Unterlagen sowie die Beschwerdeausführungen, denen sachverhaltsmäßig im Vorlagebericht des Finanzamtes nicht entgegengetreten wurde.

Die Anzahl der insgesamt bei der Bf. in den Jahren 2017 bis 2020 beschäftigten Dienstnehmer ergibt sich aus einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten „AJ-Web“-Abfrage (Beitragskonto ***1***).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

§ 124b Z 350 EStG in der Fassung BGBl I Nr. 23/2020 lautet wie folgt:

a) Zulagen und Bonuszahlungen, die aufgrund der COVID-19-Krise zusätzlich geleistet werden, sind im Kalenderjahr 2020 bis 3.000 Euro steuerfrei. Es muss sich dabei um zusätzliche

Zahlungen handeln, die ausschließlich zu diesem Zweck geleistet werden und üblicherweise bisher nicht gewährt wurden. Sie erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 2 und werden nicht auf das Jahressechstel angerechnet.

b) Soweit Zulagen und Bonuszahlungen nicht durch lit. a erfasst werden, sind sie nach dem Tarif zu versteuern.

Diese Bestimmung basiert auf einem Initiativantrag vom 2.4.2020 und finden sich in diesem Antrag (402/A XXVII. GP der Beilagen zu den Stenograph. Prot. zu Artikel 11) folgende Erläuterungen:

„Aufgrund der derzeitigen COVID-19-Krisensituation leisten Mitarbeiter in Bereichen, die das System aufrechterhalten, Außergewöhnliches. Werden sie dafür vom Arbeitgeber extra entlohnt, dann sollen diese Bonuszahlungen und Zulagen bis zum Betrag von 3 000 Euro steuerfrei gestellt werden. Die Zahlungen dürfen üblicherweise bisher nicht gewährt worden sein und ausschließlich zum Zweck der Belohnung im Zusammenhang mit COVID stehen. Belohnungen die aufgrund von bisherigen Leistungsvereinbarungen gezahlt werden sind daher nicht steuerfrei.“

Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Leistung ausschließlich zum Zweck der Belohnung im Zusammenhang mit der COVID-19-Krise ausbezahlt wird. Dieser Zusammenhang mit der COVID-19-Krise ist zu dokumentieren (vgl. Mayr/Tumpel in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG – COVID-Bestimmungen (1.12.2020), Tz 2 zu § 124b Z 350 EStG 1988). Ein besonderer Einsatz (zB Arbeiterschweren) ist aber nicht erforderlich (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2021, § 3 Rz 138). Im gegenständlichen Fall wurde am Lohnkonto der Vermerk „Covid19 Bonuszahlung“ vermerkt.

Die Leistung muss aber darüber hinaus zusätzlich gewährt werden und darf nicht schon bisher geleistet worden sein. Zahlungen aus bereits bestehenden Leistungsvereinbarungen bleiben daher weiterhin steuerpflichtig auch wenn sie im Jahr 2020 nunmehr unter dem Titel „Covid19 Bonuszahlung“ oder „Covid19 Zulage“ gewährt werden. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts gilt dies auch dann, wenn aufgrund der Corona-Krise zunächst entschieden wurde, dass für 2020 gar keine Prämie auszuzahlen, weil die Zahlung aufgrund der Corona-Krise eine eigene Tatbestandsvoraussetzung ist. Eine andere Sichtweise würde nämlich dazu führen, dass die im Gesetz vorgesehene weitere Tatbestandsvoraussetzung, nämlich das Vorliegen einer **zusätzlichen** Zahlung, die bisher üblicherweise nicht gewährt wurde, keine eigenständige Bedeutung hätte. Es ist nämlich nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber Wörter in das Gesetz aufnimmt, denen keine eigenständige Bedeutung zukommt (vgl. zB VwGH 1.6.2017, Ro 2016/15/0024; VwGH 4.2.2009, 2008/15/0289). Daher besteht keine Steuerfreiheit gemäß § 124b Z 350 EStG 1988, wenn die im Zusammenhang mit der Covid-19-Krise gezahlte Prämie **anstatt** (an Stelle) einer in den Vorjahren ausbezahlten Prämie gewährt wird.

Daher kann das Bundesfinanzgericht die in der Beschwerde vertretene Ansicht, dass deswegen, weil die Bf. wegen der negativen Umsatzentwicklung eigentlich für 2020 zunächst keine Prämie auszahlen wollte, in der letztlich doch gewährten Prämie eine zusätzliche Zahlung liegen würde, nicht teilen, weil sonst bisher steuerpflichtige Zahlungen durch die bloße Titulierung mit „Covid19-Prämie“ oder „Covid19-Zulage“ in eine steuerfreie Bonuszahlung umgewandelt werden könnte. Demnach sollen „Bezugsumwandlungen“ jeglicher Art zugunsten der Steuerbefreiung vermieden werden und – der Intention des Gesetzgebers entsprechend – nur tatsächliche zusätzliche „Belohnungen“ aufgrund der COVID-19-Krise steuerlich begünstigt werden (Seebacher, PV-Info 6/2020, 7).

Betreffend das Tatbestandsmerkmal der Üblichkeit kann nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts auf die Rechtsprechung des OGH zur Frage, ob wann eine vorbehaltlos freiwillige Gewährung von nicht im Dienst- bzw. Kollektivvertrag vorgesehener Entgelte an den Dienstnehmer aufgrund der betrieblichen Übung als stillschweigend vereinbart gelten, zurückgegriffen werden. Demnach führt eine zweimalige vorbehaltlos Auszahlung dazu, dass dem Arbeitnehmer auch für künftige Jahre ein Anspruch auf diese Zahlung zusteht (vgl. OGH 15.3.2000, 9 ObA 332/99k; OGH 16.2.2000, 9 ObA 325/99f; Löschnigg, Arbeitsrecht¹², S. 357 unter 6/215). Zwecks Klarstellung ist zu betonen, dass es im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht um die Frage geht, ob den Dienstnehmern der Bf. ein arbeitsrechtlicher Anspruch zusteht, sondern ab wann von einer üblichen Gewährung auszugehen ist. Als üblicherweise bisher gewährt gelten sohin in diesem Zusammenhang sowohl Zahlungen aufgrund eines arbeitsrechtlichen Anspruchs als auch freiwillige (unverbindliche, widerrufliche etc.) Zahlungen (vgl. zB Prinz, Personalverrechnung in der Praxis 2022, 33. Aufl. (2022), 21.2.1. Einzelne Steuerbefreiungen, S. 551 f).

Da die angeführten Dienstnehmer – bis auf ***2*** – bereits allesamt in den Jahren 2018 und 2019 Prämien erhalten haben, ist das Tatbestandsmerkmal der zusätzlichen Zahlung nicht erfüllt, weil nach einer zweimal hintereinander erfolgten Auszahlung von einer Üblichkeit der Gewährung auszugehen ist.

Abschließend ist zu diesem Punkt festzuhalten, dass die in den Jahren 2019 und 2018 gewährten Zahlungen nicht in der gleichen Höhe erfolgt sein müssen, sondern bezüglich der Höhe darauf abzustellen ist welcher Betrag im jeweiligen Jahr üblicherweise gewährt wurde. Dies war im Jahr 2019 € 1.000 (außer bei Eintritt erst in der zweiten Jahreshälfte) und 2018 € 500,00.

Bezüglich des Dienstnehmers ***2*** war der Beschwerde hingegen stattzugeben, weil die Üblichkeit eine regelmäßige (periodische) Gewährung voraussetzt und durch die Nichtgewährung einer Prämie 2018 eine solche Üblichkeit nicht gegeben ist.

Die Lohnsteuerhaftung reduziert sich daher um € 60,00, der Dienstgeberbeitrag um € 39,00 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag um € 3,40 gegenüber den angefochtenen Bescheiden (vgl. Seite 17 unten der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 18.2.2022).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da bis dato noch keine Rechtsprechung des VwGH zur Regelung des § 124b Z 350 EStG existiert war die Revision zuzulassen.

Linz, am 23. Juni 2022