

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Stanek in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. April 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 11. April 2022 führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung 2021 für die Beschwerdeführerin (Bf.) durch und setzte die Einkommensteuer – nach Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer – mit € 1.765,00 fest (BFG-Akt, AS 2ff).

Bei der Ermittlung der nichtselbständigen Einkünfte und in weiterer Folge des steuerpflichtigen Einkommens der Bf. berücksichtigte das Finanzamt dabei die von den drei Dienstgebern der Bf. übermittelten Lohnzettel (BFG-Akt AS 4).

Bezugauszahlende Stelle	Bezugszeitraum	steuerpflichtige Bezüge
A (idF A)	8.6.2021 – 31.8.2021	2.149,87
GmbH (idF GmbH)	1.9.2021 – 31.12.2021	3.701,86
X-AG	1.1.2021 – 31.12.2021	17.767,10

Am 5. Mai 2022 erhob die Bf. über FinanzOnline Beschwerde und begründete diese wie folgt (BGF-Akt AS 6):

" ... Mit dem angefochtenen Bescheid wurde mir für das Kalenderjahr 2021 eine Steuernachforderung von 1.765,00 € festgesetzt. Bei Berechnung der Einkommensteuer wurde im Kalenderjahr 2021 die steuerfreien Bezüge in der Höhe von 4.320 Euro nicht berücksichtigt, die gemäß § 1 b/4 Zweckzuschussgesetz bei nicht hauptberuflich tätige und für sonstige unterstützende Personen in der Höhe von 10 Euro pro Stunde zustehen. Ich beantrage somit die Aufhebung des oben genannten Bescheides und die Erlassung eines neuen Bescheides, mit dem die Steuerfreiheit in der Höhe von 10 Euro/Stunde berücksichtigt wird. ..."

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens übermittelte die Bf. dem Finanzamt einerseits den von ihr abgeschlossenen Arbeitsvertrag vom 8. Juni 2021 mit dem A Landesverband Wien (BFG-Akt AS 13ff) und andererseits den von ihr abgeschlossenen Dienstvertrag vom 1. September 2021 mit der GmbH (BFG-Akt AS 18ff).

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 9. Februar 2021 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab, weil gemäß § 1a Z 5 und § 1b Abs. 4 COVID-19-Zweckzuschussgesetz nur Aufwandsentschädigungen, die von den Ländern und Gemeinden bis zum 31. März 2022 an nicht hauptberuflich tätige unterstützende Personen gewährt werden, im Ausmaß von bis zu € 20 je Stunde für medizinisch geschultes Personal und von bis zu € 10 je Stunde für sonstige unterstützende Personen von allen bundesgesetzlichen Abgaben befreit seien.

Den vorliegenden Unterlagen zufolge seien die Zahlungen des A aufgrund eines Dienstverhältnisses geleistet worden (vereinbarte wöchentliche Arbeitszeit von 16 bzw. 20 Stunden pro Woche; vereinbarter monatlicher Bruttogehalt € 790,23 bzw. € 987,79 - Verwendungsgruppe 3/Stufe 1; Abrechnung von Sonderzahlungen). Die Regelungen des Zweckzuschussgesetzes kämen daher nicht zur Anwendung (BFG-Akt AS 27).

Den Vorlageantrag vom 28. Februar 2023 ergänzend wies die Bf. darauf hin,

" ... dass die Pandemie 2020 rasche Maßnahmen erforderte und das den Gebietskörperschaften zur Verfügung gestandene eigene Personal trotz des Assistenzeinsatzes des Bundesheeres nicht ausreichte. Es machte die Mitwirkung von unterstützenden Personen notwendig. Daher wollte der Gesetzgeber mit den Bestimmungen im Zweckzuschussgesetz einen Anreiz schaffen, bei den bevölkerungsweiten Impfkationen mitzuwirken. Der Gesetzgeber wollte mit dieser außergewöhnlichen Maßnahme regeln, dass allen unterstützenden Personen die Befreiung von allen bundesgesetzlichen Abgaben im festgelegten Ausmaß zugutekommt. Es wäre auch sachlich nicht gerechtfertigt, die Steuerbegünstigung davon abhängig zu machen, wie der Arbeitgeber die -Aufwandsentschädigung- bezeichnet (falsa demonstratio non nocet). Dies würde dazu führen, dass in völlig gleichgelagerten Fällen ein Arbeitnehmer die Steuerbegünstigung in Anspruch nehmen könne, der andere aber wegen einer falschen rechtlichen Beurteilung des Arbeitgebers nicht."

Mit Bericht vom 15. Mai 2023 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde samt den bezughabenden Akten dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die nichtselbständig beschäftigte Bf. war im Jahr 2021 beim A vom 8. Juni 2021 bis zum 31. August 2021 und bei der GmbH vom 1. September 2021 – 31. Dezember 2021 (teil-)beschäftigt.

Der zwischen der Bf. und dem A am 8. Juni 2021 abgeschlossene Arbeitsvertrag beinhaltet (auszugsweise) folgende Vereinbarungen (BFG-Akt AS 13 – 17):

" ...

3) Beginn des Arbeitsverhältnisses und Probezeit

*Das Arbeitsverhältnis beginnt am 08.06.2021 und ist bis 31.08.2021 befristet. ...
Während des Probemonats kann das Arbeitsverhältnis von beiden Vertragsparteien jederzeit ohne Angabe von Gründen gelöst werden. Es wird vereinbart, dass das Dienstverhältnis während der Befristung unter Einhaltung der gesetzlichen oder kollektivvertraglich vereinbarten Kündigungsfristen von beiden Seiten aufgelöst werden kann. ...*

5) Arbeitsort

Als Arbeitsort gilt Wien. Der Arbeitgeber ist berechtigt, die/den Arbeitnehmer/in je nach Bedarf in allen Bezirken von Wien und Umgebung einzusetzen.

6) Arbeitsverwendung

Dem/Der Arbeitnehmer/in werden folgende Arbeiten übertragen: Betreuer/in ...

7) Einstufung - Anrechnung von Vordienstzeiten

Die/Der Arbeitnehmer/in wird in die Verwendungsgruppe 3, des Kollektivvertrages Sozialwirtschaft Österreich Gesundheitsunternehmen in Stufe 1 ... eingereiht. ...

8) Arbeitsentgelt

a) Das Gehalt beträgt EUR 790,23 brutto pro Monat.

b) Zulagen sind gemäß dem Kollektivvertrag der Sozialwirtschaft Österreich zu berücksichtigen.

c) Die Auszahlung des Monatsgehaltes erfolgt jeweils am Letzten eines jeden Kalendermonats im Nachhinein auf ein von der/dem Arbeitnehmer/in bekannt zu gebendes inländisches Bankkonto.

d) Die/Der Arbeitnehmer/in erhält jährlich zwei Sonderzahlungen (Urlaubszuschuss und Weihnachtsremuneration), wobei der Urlaubszuschuss bis spätestens 30.6., die Weihnachtsremuneration bis spätestens 30.11. zur Auszahlung kommt. ...

10) Arbeitszeit, Mehrstunden, Überstunden

Die wöchentliche Normalarbeitszeit beträgt ausschließlich der Pausen 16 Stunden.

Die Arbeitseinteilung erfolgt durch den Arbeitgeber. ... "

Der zwischen der Bf. und der GmbH am 1. September 2021 abgeschlossene Dienstvertrag für Angestellte (BFG-Akt AS 18 – 24) und dessen Zusatzvereinbarung vom 1. Oktober 2012¹ weisen (auszugsweise) folgende Regelungen auf (BFG-Akt AS 25 – 26):

" ...

2) Vorbemerkungen

Festgehalten wird und dem AN bekannt ist, dass der AG seitens der Stadt Wien als Auftraggeber mit der Erfüllung öffentlicher Aufträge im Rahmen der COVID-19-Pandemie betraut ist. Diese Tätigkeit erfolgt gemeinnützig zum Wohl der Allgemeinheit. Die Auftragslage ist weder von der Stadt Wien noch vom AG beeinfluss- oder vorhersehbar. Diese hängt nicht nur von der aktuellen epidemiologischen Lage an sich, sondern auch von gesellschaftlichen Faktoren wie Akzeptanz der Regelungen, verstärkte Wahrnehmung von Testangeboten vor Feiertagen und Ferien usw. ab. Der Leistungsumfang wird einseitig und regelmäßig sehr kurzfristig von der Stadt Wien erweitert und reduziert. Dementsprechend ist auch der Einsatz des AN an die vorgegebene Dauer des Auftrags des AG bzw. an die unvorhersehbare Entwicklung der Pandemie und die durch den AG völlig unbeeinflussbare Auftragslage gebunden. Vor dem Hintergrund des Tätigkeitsbereichs des AG ist auch ein anderweitiger Einsatz der AN im Sinne einer Versetzung nicht möglich. Die befristete Gestaltung der Dienstverträge kommt sohin nicht dem AG im Sinne der Erwirtschaftung eines Gewinns zugute, sondern soll die Leistungserbringung für die Allgemeinheit gewährleisten und für die Dauer der Pandemie sicherstellen. ...

3) Beginn des Dienstverhältnisses und Probezeit

Das Arbeitsverhältnis beginnt am 01.09.2021.

4) Befristung

4.1 Das Dienstverhältnis ist zunächst bis 31.12.2021 befristet. Das Dienstverhältnis endet daher an diesem Tag, ohne dass es einer weiteren Erklärung bedarf ...

6) Dienstort

Als Dienstort gilt Wien. Der AG ist berechtigt, den AN je nach Bedarf in allen Bezirken von Wien und Umgebung einzusetzen. Wird der Standort verlegt, so gilt der neue Standort als Dienstort.

7) Dienstverwendung

Dem AN werden folgende Arbeiten übertragen: Betreuer/in

Der AG hat jedoch das Recht, den AN im Rahmen seines Betriebes auch mit anderen einschlägigen Tätigkeiten zu betrauen. Der AN erklärt sich mit Änderungen seines Tätigkeitsbereichs einverstanden.

8) Einstufung - Anrechnung von Vordienstzeiten

8.1 Der AN wird in die Verwendungsgruppe 3 des Kollektiwertrages Sozialwirtschaft Österreich - Verband der österreichischen Gesundheitsunternehmen - (vormals BAGS) in Stufe 1 eingereiht.

...

9) Entgelt

9.1 Das Gehalt beträgt EUR 790,23 brutto pro Monat ...

10) Urlaub

Der Urlaubsanspruch richtet sich nach dem UrlG und beträgt 5 Wochen pro Arbeitsjahr und wird in Arbeitstagen verwaltet. ...

11) Arbeitszeit, Mehrstunden, Überstunden

Die wöchentliche Normalarbeitszeit beträgt ausschließlich der Pausen 16 Stunden. Eine halbstündige Pause nach mehr als sechs Stunden durchgehender Arbeit ist einzuhalten und ist nicht in der Arbeitszeit inkludiert.

11.2 Die Arbeitseinteilung erfolgt durch den AG. Der AN kann auch an Wochenenden und Abenden eingesetzt werden.

11.3 Bei erhöhtem Arbeitsanfall ist der AN verpflichtet, rechtzeitig angeordnete Mehr-/Überstunden zu leisten. ... "

Mit dem Zusatz zu diesem Dienstvertrag vereinbarten die Parteien ab dem 1. Oktober 2021 eine Erhöhung der wöchentlichen Arbeitszeit der Bf. auf 20 Stunden sowie deren Gehalts und ließen die bisherige schriftliche Vereinbarung unverändert aufrecht.

Abgesehen von der Vereinbarung über die Höhe des Arbeitsentgelts wurden in den beiden abgeschlossenen Arbeits- und Dienstverträgen keine Regelungen über "Aufwandsentschädigungen" getroffen und sind solche auch sonst nicht feststellbar.

Festzuhalten bleibt außerdem, dass die Auszahlung des Arbeitsentgeltes der Bf. durch die beiden Arbeitgeber (A, GmbH) und nicht von einer öffentlich rechtlichen Gebietskörperschaft – Bundesland oder Gemeinde – erfolgte. Eine unmittelbare Kostenübernahme/Kostentragung durch ein Bundesland oder eine Gemeinde hat nicht stattgefunden.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich zweifelsfrei aus dem Verwaltungsakt, den von der Bf. vorgelegten Arbeits- und Dienstverträgen und insbesondere aus den von den Arbeit- und Dienstgebern der Bf. dem Finanzamt übermittelten Lohnzetteln. Für das Bundesfinanzgericht ergeben sich keine Anhaltspunkte an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zu zweifeln.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehendem oder früherem Dienstverhältnis.

Dem § 47 Abs. 2 1. Satz EStG folgend liegt ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

§ 1a Z 5 COVID-19-Zweckzuschussgesetz, BGBl I 63/2020, "Sonderbestimmungen für bevölkerungsweite Testungen" normiert folgende Befreiung:

"... Aufwandsentschädigungen, die von den Ländern und Gemeinden bis zum 31. März 2022 an nicht hauptberuflich tätige unterstützende Personen gewährt werden, sind im Ausmaß von bis zu 20 Euro je Stunde für medizinisch geschultes Personal und von bis zu 10 Euro je Stunde für sonstige unterstützende Personen von allen bundesgesetzlichen Abgaben befreit und gelten bis zur Höhe von 1 000,48 Euro im Kalendermonat nicht als Entgelt im Sinne des § 49 ASVG. Diese Aufwandsentschädigungen sind nicht auf die Ausgleichszulage und Leistungen der Mindestsicherung bzw. Sozialhilfe anzurechnen. ... "

§ 1b Abs. 4 COVID-19-Zweckzuschussgesetz, BGBl I 63/2020, "Sonderbestimmungen für Impfstellen für bevölkerungsweite Impfkationen gegen COVID-19" normiert folgende Befreiung:

"... Aufwandsentschädigungen, die von den Ländern und Gemeinden bis zum 31. März 2022 an nicht hauptberuflich tätige unterstützende Personen gewährt werden, sind im Ausmaß von bis zu 20 Euro je Stunde für medizinisch geschultes Personal und von bis zu 10 Euro je Stunde für sonstige unterstützende Personen von allen bundesgesetzlichen Abgaben befreit und gelten bis zur Höhe von 1.000,48 Euro im Kalendermonat nicht als Entgelt im Sinne des § 49 ASVG. Diese Aufwandsentschädigungen sind nicht auf die Ausgleichszulage und Leistungen der Mindestsicherung bzw. Sozialhilfe anzurechnen. ..."

Tatbestandsvoraussetzung für die normierte Befreiung der § 1a Z 5 und § 1b Abs. 4 COVID-19-Zweckzuschussgesetz von allen bundesgesetzlichen Abgaben ist (unter anderem) das Vorliegen einer Aufwandsentschädigung, *"die von Ländern und Gemeinden"* ... an nicht hauptberuflich tätige unterstützende Personen gewährt wird.

Betrachtet man den gegenständlichen Sachverhalt, so ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass die Bf. bei Arbeit- und Dienstgebern beschäftigt war, die von öffentlich rechtlichen Gebietskörperschaften mit der Erfüllung öffentlicher Aufträge im Rahmen der COVID-19-Pandemie beauftragt und betraut wurden. Die Entlohnung der Bf. wurde nicht von der beauftragenden öffentlich rechtlichen Körperschaft bewerkstelligt, sondern erfolgte, wie oben dargelegt, durch die Arbeit- und Dienstgeber der Bf.

Da es im gegenständlich zu beurteilenden Fall bereits am Tatbestandsmerkmal einer Aufwandsentschädigung, *"die von Ländern und Gemeinden"* ... an nicht hauptberuflich tätige unterstützende Personen gewährt wird, mangelt, ist die Befreiungsbestimmung der §§ 1a Z 5 und 1b Abs. 4 COVID-19-Zweckzuschussgesetz im Beschwerdefall nicht anzuwenden. Auf die Auslegung der übrigen Tatbestandsmerkmale *"Aufwandsentschädigung"* sowie *"... nicht hauptberuflich tätige"* unterstützende Personen brauchte somit nicht mehr eingegangen zu werden.

Die Beschwerde war sohin als unbegründet abzuweisen.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Im gegenständlichen Fall ergab sich die Beurteilung aus dem Gesetzeswortlaut. Die Rechtslage war damit als eindeutig zu beurteilen, eine Rechtsfrage von grundsätzlicher

Bedeutung war damit nicht gegeben (vgl. etwa VwGH 28. Mai 2014, Ra 2014/07/0053).
Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof war somit nicht zuzulassen.

Wien, am 26. Mai 2023