

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Name des Richters*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch S&K GSV Steuerberatungs GmbH, Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die

- Beschwerde vom 3. November 2016 gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10, nunmehr Finanzamt für Großbetriebe vom 20. Oktober 2016 betreffend Lohnsteuer 2010 bis 2013 sowie Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013

- Beschwerde vom 28. Mai 2019 gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10, nunmehr Finanzamt für Großbetriebe vom 27. Mai 2019 betreffend Lohnsteuer 2014 bis 2016

Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer 2010 bis 2013 sowie Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 10. Februar 2017 teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhen der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer 2014 bis 2016 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

2010 bis 2013

Bei der *****Bf1***** (in der Folge als Beschwerdeführerin „Bf.“ bezeichnet) fand im Jahr 2016 eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben betreffend die Jahre 2010 bis 2013 statt. Im Prüfungsbericht vom 20. Oktober 2016 wurde festgestellt, dass ein ausbezahlter Bonus steuerlich als laufender Bezug behandelt und dieser Bonus daher als laufender Bezug sechstelerhöhend abgerechnet worden sei. Im Bericht über die Außenprüfung vom 20. Oktober 2016 wurde festgehalten, dass diese Prämien teilweise als laufender Bezug (sechstelerhöhend) und teilweise als sonstiger Bezug ausbezahlt worden sein und dass die Boni zu $\frac{3}{4}$ als laufender Bezug und zu $\frac{1}{4}$ als sonstiger Bezug versteuert worden sein.

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 03. Oktober 2016 ist unter dem Punkt „Feststellungen im Detail“ zu entnehmen (Fettdruck durch BFG): „Die Boni wurden in den Jahren 2010 bis 2013 vierteljährlich ausbezahlt. Wobei in den Jahren 2012 und 2013 drei Teile nach Tarif (sechstelerhöhend) und ein Teil als sonstiger Bezug abgerechnet wurden. Im Jahr **2011** wurden **ein Teil nach Tarif** (sechstelerhöhend) **und drei Teile als sonstiger Bezug** abgerechnet. Die im LStR-Wartungserlass 2011 festgelegten Anforderungen wurden nicht erfüllt.

- Im Vertrag wurde keine Vereinbarung über den Auszahlungsmodus (lfd. oder sonstiger Bezug) getroffen.
- Der Verteilungszeitraum für die laufenden Bezüge ist kleiner als sechs Monate.

Die Boni wurden im Jahr **2010** vierteljährlich ausbezahlt. Wobei **ein Teil nach Tarif** (sechstelerhöhend) **und drei Teile als sonstiger Bezug** abgerechnet wurden. (...)“

Weiters wurden im Bericht über die Außenprüfung und der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten, dass für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten (gemäß § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung) anzusetzen sei.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht, erließ am 20. Oktober 2016 Haftungsbescheide für die Jahre 2010 bis 2013 und schrieb der Bf. für die Jahre 2010 bis 2013 Lohnsteuern und im Jahr 2013 auch Dienstgeberbeiträge (DB) und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) vor.

Die Bf. brachte am 03. November 2016 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde ein und brachte im Wesentlichen vor, dass es sich bei dem Planned Performance Bonus („PPB“)

tatsächlich um eine Provision gehandelt habe und dass dieser PPB je Quartal berechnet und „im zweiten Monat des Folgequartals“ ausbezahlt werde. Weiters führte die Bf. in ihrer Beschwerde aus: *„Damit ein Mitarbeiter die Berechtigung erhält, PPB Zahlungen überhaupt zu erhalten, wird vorab die Berechtigung formell vereinbart. Da sich das Gesamtgehalt aus dem Grundgehalt und den PPB Zahlungen zusammensetzt, wird darüber hinaus jeweils vorab vereinbart, dass aliquote Sonderzahlungen in den vierteljährlichen PPB Beträgen enthalten sind. Es erfolgt keine Zahlung von PPB Beträgen, bevor nicht formell die PPB Beträge mit den berechtigten Mitarbeitern wie beschrieben vereinbart wurden: „For new hires or internal transfers, the PPB amount will be formally communicated within the offer letter or employment agreement, or by the hiring manager, and for current eligible employees;“.*

Die Höhe der Provision orientiert sich im Wesentlichen am Umsatzwachstum des Rechnungskreises, zu dem der berechtigte Mitarbeiter für Verkauf und Hilfestellung zugeordnet ist, wobei der Vergleich mit dem World Semiconductor Trade Statistics erfolgt und das Berechnungsschema weltweit konzerneinheitlich geregelt ist.

*Nach dem ASVG stellen laufende Provisionszahlungen laufende Bezüge dar, auch wenn die Auszahlung einmal pro Quartal erfolgt. Es liegt keinesfalls eine Superprovision oder Jahresvergütungen vor, die im Nachhinein ermittelt und im laufenden bzw. darauffolgenden Kalenderjahr ausbezahlt werden. Da nur wenige Mitarbeiter berechtigt sind, entsprechend dem *** Worldwide Sales Bonus Plan erfolgsabhängige Gehaltsbestandteile zu beziehen, wird dies immer vorab vereinbart. Darüber hinaus gibt es gesonderte Vereinbarungen mit den berechtigten Mitarbeitern vor, die festhalten, dass aliquote Sonderzahlungen in diesen Provisionszahlungen enthalten sind.*

Daher beantragen wir, dass die vierteljährlich ausbezahlten Provisionen, die den jeweiligen Monaten des Quartals, in dem sie ausbezahlt werden, zugeordnet werden können, entsprechend dem ASVG als laufende Bezüge, jahressechstel-erhöhend behandelt werden und dass berücksichtigt wird, dass die Sonderzahlungen aliquote Bestandteile der PPB Zahlungen sind. Somit sind jeweils ein Siebtel der jeweiligen Provision Sonderzahlung und der Rest den laufenden Bezügen, die dem Tarif unterliegen, zuzuordnen.

*Zu dem Pkw- Sachbezug führte die Bf. aus: „Die Prüferin hat für die Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen PKW an den Mitarbeiter ***Name Dienstnehmer*** im Jahr 2010 EUR 567,66 hinzugerechnet. Tatsächlich wurde der PKW Herrn ***Nachname Dienstnehmer*** nachweislich ab 03.12.2010 überlassen. Fälschlicherweise wurde vom Dienstgeber bereits ab 01.10.2010 ein Sachbezug in Höhe von EUR 246,98 berücksichtigt und es wurden Herrn ***Nachname Dienstnehmer*** EUR 123,00 als Pauschale monatlich beginnend mit Oktober 2010 vom Arbeitgeber für die Privatnutzung abgezogen. Der Kaufpreis inkl. Nova und USt beträgt laut Leasingvertrag EUR 37.280,00. Wir beantragen, dass der Abzug der Pauschale für die Privatnutzung durch den Arbeitgeber und die Berücksichtigung des Sachbezuges ab Oktober*

2010 korrigiert wird und entsprechend den Anschaffungskosten, die dem Leasingvertrag zugrunde liegen, der korrekte Übergabetermin berücksichtigt wird.“

Die Prüferin gab zu der Beschwerde eine Stellungnahme ab.

In der Beschwerdeverentscheidung vom 10. Februar 2017 wurde der Beschwerde in Ansehung des Pkw-Sachbezuges Folge gegeben, die Beschwerde im Zusammenhang mit dem Sales Bonus jedoch abgewiesen und begründend ausgeführt:

„Voraussetzung für die Zuordnung einer Zahlung zu den sonstigen Bezügen ist, dass der Arbeitnehmer laufende, dh. für regelmäßige Lohnzahlungszeiträume flüssig gemachte Bezüge erhält (VwGH 21.09.1983, 82/13/0094). Laufende Bezüge bilden somit den Gegensatz zu den sonstigen Bezügen (VwGH 27.09.2000, 2000/14/0087). Für die Beurteilung als sonstige Bezüge kommt es also darauf an, dass sich diese sowohl durch den Rechtstitel, auf den sich der Anspruch begründet, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (VwGH 30.04.2003, 97/13/0148).

Prämien, Voraussetzungen für die Sechsteloptimierung:

Voraussetzung für die Zuordnung einer Zahlung zu den sonstigen Bezügen ist, dass der Arbeitnehmer laufende, dh. für regelmäßige Lohnzahlungszeiträume flüssig gemachte Bezüge erhält (VwGH 21.09.1983, 82/13/0094). Laufende Bezüge bilden somit den Gegensatz zu den sonstigen Bezügen (VwGH 27.09.2000, 2000/14/0087). Für die Beurteilung als sonstige Bezüge kommt es also darauf an, dass sich diese sowohl durch den Rechtstitel, auf den sich der Anspruch begründet, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (VwGH 30.04.2003, 97/13/0148). Es liegt im Wesen eines sonstigen Bezuges, dass er neben, also zusätzlich zum laufenden Bezug bezahlt wird. Dies muss aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein. Werden z.B. 13. und 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind sie auf Grund des Rechtstitels zwar weiterhin sonstige Bezüge, aber wegen der gewählten Auszahlungsmodalität gemeinsam mit den laufenden Bezügen gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 nach dem Tarif zu versteuern (vgl. VwGH 14.12.1993, 91/14/0038).

Es ist eine schriftliche Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer über Anspruch und Auszahlungsmodalität vor der ersten Auszahlung zu treffen. Der anteilige laufende Bezug muss über einen Zeitraum von mindestens sechs Monaten ausbezahlt werden. Im Falle einer Akontierung der Prämie, Provision ist es daher notwendig, dass vor der ersten Auszahlung schriftlich geregelt ist, welcher Anteil (Prozentsatz) der Prämie auf laufende Bezüge und welcher Anteil auf sonstige Bezüge entfällt. Weiters müssen die anteiligen laufenden Prämien, Provisionen über einen Zeitraum von mindestens sechs Monaten ausbezahlt werden. In der Zusatzvereinbarung wurde eine quartalsweise Auszahlung vereinbart.

Die Beschwerde gegen die Qualifizierung der PPB Zahlung war daher unbegründet abzuweisen.“

Mit Vorlagebericht vom 22. Februar 2017 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und wiederholte hinsichtlich des Sales Bonus im Wesentlichen ihre Argumente aus der Beschwerde. Die Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und regte auf Grund der Komplexität des Sachverhaltes einen Erörterungstermin vor der mündlichen Verhandlung an.

Mit Vorlagebericht vom 09. Juni 2017 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

2014 bis 2017

Im Jahr 2019 fand eine Folgeprüfung bei der Bf. betreffend die Jahre 2014 bis 2017 statt. In Ansehung der Sales Boni wurde im Bericht über die Außenprüfung vom 27. Mai 2019 das Folgende festgestellt:

„Voraussetzung für die Zuordnung einer Zahlung zu den sonstigen Bezügen ist, dass der Arbeitnehmer laufende, dh. für regelmäßige Lohnzahlungszeiträume flüssig gemachte Bezüge erhält. Laufende Bezüge bilden somit den Gegensatz zu den sonstigen Bezügen. Für die Beurteilung als sonstige Bezüge kommt es darauf an, dass diese durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sind. (LSt-Richtlinien RZ 1050)

vorgelegte Vereinbarungen:

Die Höhe der Vergütung wird als PPB bezeichnet. Der PPB ist ein Jahresbetrag (Jahresziel), welcher zu je einem Viertel für jeden Planzeitraum ausgezahlt wird. Vergütungsberechnung: Für die meisten Teilnehmer, hängt der PPB nur vom Umsatzwachstum des Vertriebes oder des Supports, welchem der Teilnehmer zugeordnet ist ab. Wenn dies schriftlich vom Regionalleiter genehmigt wird, kann ausnahmsweise ein Prozentsatz des PPBs auch durch nicht umsatzbedingte Ziele vereinbart werden. Bei dem Worldwide Sales Bonus handelt es sich also um eine Prämie, welche nach dem Betriebs- bzw. Abteilungsumsatz berechnet wird. Es liegt ein sonstiger Bezug vor. (LSt-Richtlinien RZ 1053) Prämien wurden teilweise als laufender Bezug (sechstelerhöhend) ausbezahlt obwohl die im LStR Wartungserlass 2011 festgelegten Anforderungen nicht erfüllt wurden. Im Vertrag wurde keine Vereinbarung über den Auszahlungsmodus (lfd. oder sonstiger Bezug) getroffen. Der Verteilungszeitraum für die laufenden Bezüge ist kleiner als sechs Monate (Quartalsweise Auszahlung, 3 x laufender Bezug, 1 x sonstiger Bezug)“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht und erließ am 27. Mai 2019 Haftungsbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 und schriebe der Beschwerdeführerin Lohnsteuern für diese Zeiträume vor.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 28. Mai 2019 brachte die Bf. im Wesentlichen dieselben Argumente vor, wie in der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide betreffend die Jahre 2010 bis 2013 und beantragte das Unterbleiben einer Beschwerdevoentscheidung gemäß § 262 BAO und die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Antrag auf Direktvorlage).

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29. Jänner 2024 wurden die Beschwerden zum 01. Februar 2024 der Gerichtsabteilung 1005 zur Erledigung zugewiesen.

Erörterungstermin vom 04. April 2024:

Im Rahmen des Erörterungstermins wurde nach ausführlicher Darlegung des bisherigen Verfahrensverlaufes von der Bf. vorgebracht, dass die „Boni“ tatsächlich Provisionen darstellten und wurden (exemplarisch) ein Arbeitsvertrag sowie der „Worldwide Sales Bonus Pan“ der Bf. dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

An die Vertreterin der Bf. wurden im Rahmen dieses Erörterungstermins sinngemäß die nachstehenden Fragen gestellt:

- Wo und in welcher Form ist die Bemessungsgrundlage für die Provision festgelegt?
- Wo und in welcher Form ist die Höhe des Prozentsatzes der Provision festgelegt?
- Woraus ist ersichtlich, welche Personen an diesem PPB-Programm überhaupt teilnehmen dürfen?
- Wie berechnet sich der aus dem Channel Independent Reporting (CIR) abgeleitete Net revenue?
- Woraus ergab sich die Änderung des Auszahlungsmodus der PPB in 2012 verglichen mit dem Jahr 2011?
- Aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere dem vorgelegten Berechnungsbeispiel, kann nicht auf die Grundlagen geschlossen werden, auf welchen die Berechnung basiert. Kann ein konkretes Berechnungsbeispiel mit den Berechnungsdaten vorgelegt werden?

Die Vertreterin der Bf. wurde ersucht, die Antworten auf diese Fragen dem Bundesfinanzgericht und der belangten Behörde zeitgerecht vor der (von der Bf. beantragten) mündlichen Verhandlung zu übermitteln.

Die Antworten der Bf. auf die oben angeführten Fragen mitsamt ergänzender Unterlagen langten am 02. Mai 2024 (Datum des Schreibens vom 29. April 2024) im Bundesfinanzgericht ein. In diesem Schreiben vom 29. April 2024 wurde ausgeführt:

„Sales Bonus:

Anbei überreichen wir die Berechnung des Sales Bonus, der im Februar 2024 ausbezahlt wurde; der Bonus betrifft das 4. Quartal 2023. (Beilage ./A)

Tatsächlich ist nur der persönliche Umsatz des Mitarbeiters ausschlaggebend. Jedem Mitarbeiter sind Kunden zugeordnet, die vom Mitarbeiter betreut werden. Der persönliche Umsatz des Mitarbeiters mit diesen Kunden wird der weltweiten Entwicklung des Halbleitermarktes gegenübergestellt. Je nachdem, wie der Umsatz des Mitarbeiters gegenüber dem weltweiten Markt gewachsen oder geschrumpft ist, entsprechend steigt oder vermindert sich der persönliche Bonus. Die Umsätze des Mitarbeiters ergeben sich anhand der Umsätze der ihm zugewiesenen Kunden.

Die Entwicklung des weltweiten Halbleitermarktes ergibt sich aus Börse-Berichten und ist von der Buchhaltung losgelöst. Es wird die Umsatzentwicklung aller Halbleiter-Produzenten herangezogen (auch der Konkurrenz). Es kann sein, dass ein Mitarbeiter die weltweite Entwicklung deutlich übersteigt; entsprechend hoch ist sein Bonus. Ein anderer Mitarbeiter bemüht sich weniger, entsprechend gering wird sein Bonus ausfallen.

Die monatlichen Umsätze werden zu Quartalsumsätzen zusammengefasst, da eine monatliche Bearbeitung zu aufwändig wäre. Zu klären ist noch der Betrag im gelb unterlegten Feld. Wer bestimmt das persönliche Ziel des Mitarbeiters bzw. wie wird es berechnet. Die dargestellte Berechnungsweise gilt unverändert schon seit mindestens 20 Jahren und hat somit auch Gültigkeit für den Prüfungszeitraum.

An dem Sales Bonus Plan nehmen alle Sales-Mitarbeiter teil. In Österreich sind durchschnittlich 5 Mitarbeiter beschäftigt; diese Mitarbeiter arbeiten ausschließlich im Bereich Sales und sind daher alle Teilnehmer des Sales Bonus Plan. Andere Abteilungen (im Ausland) wie etwa Forschung oder Produktion sind nicht berechtigt am Sales Bonus Plan teilzunehmen.

Der Umsatz des Einzelnen ist von Bedeutung, da nur die Entwicklung des persönlichen Umsatzes honoriert wird.

Es gibt keine weiteren Boni. In Österreich arbeiteten im Prüfungszeitraum nur Sales Mitarbeiter; alle waren und sind Teilnehmer des Sales Bonus Plan. Siehe anbei Dienstnehmer und Dienstgeberlohnkonten 2016. (Beilage ./B, Beilage ./C)

Die Frage zum Wechsel des Abrechnungsmodus von 2011 auf 2012 kann nicht beantwortet werden, da diese Unterlagen nicht mehr vorliegen. Im Beschwerdezeitraum (2014-2016) werden die Sales Boni quartalsweise abgerechnet und zwar 6 Teile „Laufend“

(sechstelerhöhend) sowie 1 Tel als sonstiger Bezug. Diese Vorgehensweise war mit den einzelnen Dienstnehmern abgestimmt.“

Dieses Schreiben wurde der belangten Behörde zur Abgabe einer Stellungnahme übermittelt. Die Stellungnahme des Finanzamtes langte am 24. Mai 2024 im Bundesfinanzgericht ein und wurde diese Stellungnahme durch das Finanzamt auch der Vertreterin der Bf. zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mündliche Verhandlung vom 27. Mai 2024:

In der mündlichen Verhandlung vom 27. Mai 2024 brachte die Vertreterin der belangten Behörde vor, dass auch in den Jahren 2010 und 2011 – und sohin entgegen der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 03. Oktober 2016 – die Boni dergestalt versteuert worden sein, dass $\frac{3}{4}$ als laufender Bezug und $\frac{1}{4}$ als sonstiger Bezug versteuert worden sein.

Die Vertreterin der belangten Behörde brachte weiter vor, dass der Auszahlungsanspruch des PPB so geregelt sei, dass der Bonus quartalsweise ermittelt werde und jeweils 90 Tage später nach diesem Quartal zur Auszahlung gelange und demnach kein monatlicher Auszahlungsanspruch des AN bestehen könne. Die Auszahlung erfolge dergestalt, dass keine Aufteilung der Prämie in laufende und sonstige Anteile erfolge, sondern diese Prämie viermal jährlich als laufender und sonstiger Bezug in Einem ausbezahlt worden sein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

An dem „Sales Bonus Plan“ der Bf. nehmen alle Sales-Mitarbeiter der Bf. teil. Der Planned Performance Bonus („PPB“) ist konzerneinheitlich geregelt. Die Planperioden und typischen Auszahlungszeitpunkte sind konkret wie folgt geregelt:

1 Quartal: 1. Jänner bis 31. März	=> Auszahlung bis 31. Mai
2 Quartal: 1. April bis 30. Juni	=> Auszahlung bis 31. August
3 Quartal: 1. Juli bis 30. September	=> Auszahlung bis 30. November
4 Quartal: 1. Oktober bis 31. Dezember	=> Auszahlung bis 28. Februar

Zur Berechnung des Sales Bonus wird die Umsatzentwicklung aller Halbleiter-Produzenten weltweit (sohin auch der Konkurrenz) herangezogen. Erreicht der einzelne Mitarbeiter verglichen mit der weltweiten Umsatzentwicklung höhere Umsätze, so ist der PPB dieses Mitarbeiters höher.

Der Bonus, den die einzelnen Mitarbeiter erhalten, ist vom persönlichen Einsatz und von den persönlichen Umsatzzahlen jedes einzelnen Mitarbeiters abhängig. Der Sales Bonus ist daher

ein monetärer Anreiz, der geschaffen wurde, um das Eintreten eines bestimmten Ereignisses (hier das Erreichen oder Übertreffen von Umsatzzielen verglichen mit dem weltweiten Halbleitermarkt) zu belohnen. Der Sales Bonus ist im gegenständlichen Beschwerdefall an das Erreichen oder Übertreffen von individuellen Zielen geknüpft und steht neben dem Grundgehalt zu. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt handelt es sich bei dem Sales Bonus um eine Prämie bzw. einen Bonus für die Erreichung oder Übererfüllung der persönlichen Zielvorgaben des einzelnen Mitarbeiters der Bf.

Aus dem vorgelegten Arbeitsvertrag ist ersichtlich, dass dieser in Punkt 4.2. auf den jeweils gültigen Sales Bonus Plan verweist und ist in diesem Sales Bonus Plan keine Aufteilung der Prämie in laufende und sonstige Bezugsbestandteile ersichtlich. Auch die tatsächliche Auszahlung des Bonus erfolgte dergestalt, dass **keine** Aufteilung der Prämie in laufende und sonstige Anteile erfolgte, sondern diese Prämie viermal jährlich als laufender und sonstiger Bezug in Einem ausbezahlt wurde.

Von dem Sales-Bonus wurden 2010 bis 2013 $\frac{3}{4}$ als laufender Bezug und $\frac{1}{4}$ als sonstiger Bezug versteuert. Ab 2014 erfolgte die Versteuerung mit $\frac{6}{7}$ als laufender Bezug und mit $\frac{1}{7}$ als sonstiger Bezug.

Gesonderte Vereinbarungen, aus denen ersichtlich gewesen wäre, dass mit den Sales Mitarbeitern jeweils vorab vereinbart worden wäre, dass aliquote Sonderzahlungen in den vierteljährlichen PPB Beträgen enthalten wären, wurden nicht vorgelegt.

Die Berechnung des Sachbezuges für die Benützung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges (gemäß § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung) wurde von der belangten Behörde dem Beschwerdevorbringen der Bf. folgend geändert.

2. Beweiswürdigung

Dass alle Sales Mitarbeiter der Bf. an dem Sales Bonus Plan der Bf. teilnehmen, ergibt sich aus dem (exemplarisch) vorgelegten Arbeitsvertrag und der Stellungnahme der Bf. vom 29. April 2024 und ist unstrittig.

Dass die individuelle Leistung des Mitarbeiters für die Bemessung der Prämie ausschlaggebend ist, ergibt sich aus dem vorgelegten Sales Bonus Plan und der Stellungnahme der Bf. vom 29. April 2024.

Das gegenteilige Vorbringen der Bf. in der Beschwerde, wonach das Umsatzwachstum eines „Rechnungskreises“ für die Bemessung des PPB maßgeblich wären, war in Ansehung des glaubwürdigen Vorbringens der Bf. im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens dahingehend, dass individuelle Leistungserbringungen der Mitarbeiter für die Bemessung des

Sales Bonus maßgeblich waren sowie unter Berücksichtigung der durch die Bf. vorgelegten Unterlagen als nicht zutreffend zu qualifizieren.

Dass der Sales Bonus im vorliegenden Fall nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt einen Bonus bzw. eine Prämie und **keine** Provision darstellt, ergibt sich aus dem diesbezüglich glaubwürdigen Vorbringen der Bf. im finanzgerichtlichen Verfahren und den vorgelegten Unterlagen, wonach sich dieser Bonus aus dem Überschreiten der Umsätze des einzelnen Mitarbeiters verglichen mit dem weltweiten Halbleitermarkt errechnet bzw. ergibt.

Prämien werden in der Regel als Belohnung für herausragende Leistungen und besondere Arbeitsanforderungen (z.B. Erreichen eines vereinbarten Zieles, Erreichen einer Jahresumsatzgrenze) im Nachhinein gewährt. Es muss eine schriftliche Vereinbarung zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer abgeschlossen werden. Diese muss die Anspruchs- und Auszahlungsmodalitäten regeln und beidseitig bindend sein. Die Vereinbarung muss vor der ersten Auszahlung abgeschlossen werden.

Dem gegenüber liegt eine Provision vor, wenn diese als Entgelt für laufende verkäuferische oder vermittelnde Tätigkeiten bezahlt werden. Eine Provision liegt daher beispielsweise vor, wenn ein Versicherungsvertreter oder Außendienstmitarbeiter auf Grund des Arbeitsvertrages einen Anspruch auf eine monatliche Umsatzprovision in Höhe von 1 % des Umsatzes hat.

Dass die Auszahlung der Boni dergestalt erfolgte, dass keine Aufteilung der Prämie in laufende und sonstige Anteile erfolgte, sondern diese Prämie viermal jährlich als laufender **und** sonstiger Bezug **in Einem** ausbezahlt wurde, ergibt sich aus dem seitens der Bf. vorgelegten Sales Bonus Plan, aus dem eine derartige Aufteilung in laufende und sonstige Bezüge nicht ersichtlich war, aus dem Vorbringen der belangten Behörde in ihrer Stellungnahme vom 24. Mai 2024 (die auch der Vertreterin der Bf. zur Kenntnisnahme übermittelt worden ist) und aus dem von der belangten Behörde mit der Stellungnahme vom 24. Mai 2024 vorgelegten Lohnkontos eines Mitarbeiters der Bf. Zu dem wiederholten Vorbringen in der Beschwerde dahingehend, dass jeweils vorab vereinbart worden wäre, dass aliquote Sonderzahlungen in den vierteljährlichen PPB Beträgen enthalten gewesen wären, ist festzuhalten, dass derartige Vereinbarungen nicht vorgelegt wurden. Die Sonderzahlungen sind erst nachträglich aus den Boni „herausgeschält“ und einer begünstigten Besteuerung unterworfen worden. Da die Vertreterin der Bf. der Darstellung der belangten Behörde in ihrer Stellungnahme vom 24. Mai 2024 nicht widersprochen hat, durfte das Bundesfinanzgericht das diesbezügliche Vorbringen der belangten Behörde als gegeben annehmen und diesem Erkenntnis zu Grunde legen.

Dass die Auszahlung des PPB im beschwerdegegenständlichen Zeitraum in den Jahren 2010 bis 2013 dergestalt abgerechnet worden ist, dass $\frac{3}{4}$ als laufender Bezug und $\frac{1}{4}$ als sonstiger Bezug behandelt wurde, ergibt sich aus dem diesbezüglich glaubwürdigen Vorbringen der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung. Den Ausführungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 03. Oktober 2016, dass die Boni 2010 und 2011 dergestalt versteuert

worden sein, dass ein Teil nach Tarif (sechstelerhöhend) und drei Teile als sonstiger Bezug versteuert worden wären, wobei festzuhalten ist, dass diese Ausführungen teilweise mit den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht im Widerspruch stehen, konnte seitens des Bundesfinanzgerichtes daher nicht gefolgt werden.

Dass die Versteuerung ab dem Jahr 2014 dergestalt erfolgte, dass 6/7 als laufender Bezug und 1/7 als sonstiger Bezug versteuert wurden, ergibt sich einerseits aus dem vorgelegten Lohnkonto eines Mitarbeiters der Bf. betreffend das Jahr 2016 und dem diesbezüglich glaubwürdigen Vorbringen der Vertreterin der Bf. Die gegenteiligen Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht, dahingehend, dass auch in den Jahren 2014 bis 2016 die Versteuerung zu $\frac{3}{4}$ als laufender Bezug und $\frac{1}{4}$ als sonstiger Bezug erfolgte, konnte in Ansehung des durch die belangte Behörde vorgelegten Lohnkontos einerseits und dem diesbezüglich glaubwürdigen Vorbringen der Vertreterin der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden.

Der Sachbezug für die Benützung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges im Sinne des § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/teilweise Stattgabe)

Gemäß § 167 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO-Kommentar, Tz. 2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN).

Der § 33 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) in der 2010 bis 2014 anzuwendenden Fassung lautet:

§ 33. (1) Die Einkommensteuer beträgt jährlich bis zu einem Einkommen von 11 000 Euro 0 Euro. Für Einkommensteile über 60 000 Euro beträgt der Steuersatz 50%.

Bei einem Einkommen von mehr als 11 000 Euro ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

Einkommen	Einkommensteuer in Euro
über 11 000 Euro bis 25 000 Euro	$(\text{Einkommen} - 11\,000) \times 5110$ 14 000
über 25 000 Euro bis 60 000 Euro	$(\text{Einkommen} - 25\,000) \times 15125 + 5110$ 35 000
über 60 000 Euro	$(\text{Einkommen} - 60\,000) \times 0,5 + 20\,235$

Der § 33 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) in der ab 15. August 2015 anzuwendenden Fassung lautet:

§ 33. Die Einkommensteuer beträgt jährlich

für die ersten 11 000 Euro	0%
für Einkommensteile über 11 000 Euro bis 18 000 Euro	25%
für Einkommensteile über 18 000 Euro bis 31 000 Euro	35%
für Einkommensteile über 31 000 Euro bis 60 000 Euro	42%
für Einkommensteile über 60 000 Euro bis 90 000 Euro	48%
für Einkommensteile über 90 000 Euro	50%

Für Einkommensteile über eine Million Euro beträgt der Steuersatz in den Kalenderjahren 2016 bis 2020 55%.

Der § 67 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) normiert:

Sonstige Bezüge

§ 67. (1) Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs. 2 nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge

- | | | |
|----|------------------------------|---------|
| 1. | für die ersten 620 Euro | 0%, |
| 2. | für die nächsten 24 380 Euro | 6%, |
| 3. | für die nächsten 25 000 Euro | 27%, |
| 4. | für die nächsten 33 333 Euro | 35,75%. |

Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit diesen festen Steuersätzen unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2 100 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2 100 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3, Abs. 4, Abs. 5 erster Teilstrich, Abs. 6 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

(2) Das Jahressechstel beträgt ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge. Soweit die sonstigen Bezüge gemäß Abs. 1 mehr als das Jahressechstel oder nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge mehr als 83 333 Euro betragen, sind diese übersteigenden Bezüge im Auszahlungsmonat nach Abs. 10 zu besteuern. Bei der Berechnung des Jahressechstels ist jener laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen. Steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3, ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 15 lit. a, erhöhen nicht das Jahressechstel, steuerfreie sonstige Bezüge gemäß § 3, ausgenommen sonstige Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11, werden auf das Jahressechstel nicht angerechnet.

(3) Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen mit 6%. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung

zu leisten ist.

Die vorstehenden Bestimmungen sind auf

- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 14 des Bezügegesetzes sowie gleichartige Bezüge und Entschädigungen auf Grund landesgesetzlicher Regelungen,
- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 5 des Verfassungsgerichtshofgesetzes,
- Abfertigungen durch die Urlaubs- und Abfertigungskasse auf Grund des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes, BGBl. Nr. 414/1972

anzuwenden. Die Lohnsteuer von Abfertigungen sowie von Kapitalbeträgen (§§ 55 und 67 BMSVG) aus BV-Kassen beträgt 6%. Wird der Abfertigungsbetrag oder der Kapitalbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung, an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b in Verbindung mit § 17 BMSVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder an eine Pensionskasse übertragen, fällt keine Lohnsteuer an. Die Kapitalabfertigung angefallener Renten unterliegt einer Lohnsteuer von 6%. Zusätzliche Abfertigungszahlungen im Sinne dieser Bestimmung für Zeiträume, für die ein Anspruch gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind gemäß Abs. 10 zu versteuern.

(4) Die Lohnsteuer von Abfertigungen der Witwer- oder Witwenpensionen, die auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften aus dem Grunde der Wiederverhehlichung geleistet werden, wird so berechnet, dass die auf die letzte laufende Witwer- oder Witwenpension entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigung der Witwer- oder Witwenpension mit 6%. Diese Bestimmungen sind auch anzuwenden

- auf die Ablösung von Pensionen des unmittelbar Anspruchsberechtigten auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften oder auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sowie
- auf Abfindungen im Sinne des § 269 ASVG und vergleichbare Abfindungen im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung oder auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.

(5) Für Arbeitnehmer, die dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz (BUAG), BGBl. Nr. 414/1972, unterliegen, gilt Folgendes:

- Von dem Urlaubsentgelt oder der Abfindung gemäß den §§ 8 bis 10 BUAG, ist die Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln und mit 6% zu besteuern.
- Weitere sonstige Bezüge sind abweichend von Abs. 2 (Jahressechstel) insoweit gemäß Abs. 1 und 2 zu besteuern, als diese vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb

eines Kalenderjahres ein Zwölftel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten, laufenden Bezüge nicht übersteigen. Übersteigende Beträge sind dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden.

(6) Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), sind nach Maßgabe folgender Bestimmungen mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern:

1. Der Steuersatz von 6% ist auf ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, höchstens aber auf den Betrag anzuwenden, der dem Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG entspricht.
2. Über das Ausmaß der Z 1 hinaus ist bei freiwilligen Abfertigungen der Steuersatz von 6% auf einen Betrag anzuwenden, der von der nachgewiesenen Dienstzeit abhängt. Bei einer nachgewiesenen

Dienstzeit von	ist ein Betrag bis zur Höhe von
3 Jahren	2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
5 Jahren	3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
10 Jahren	4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
15 Jahren	6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
20 Jahren	9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
25 Jahren	12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern. Ergibt sich jedoch bei Anwendung der dreifachen monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG auf die der Berechnung zu Grunde zu legende Anzahl der laufenden Bezüge ein niedrigerer Betrag, ist nur dieser mit 6% zu versteuern.

3. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 kürzen das sich nach Z 2 ergebende steuerlich begünstigte Ausmaß.
4. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder dieses Absatzes bereits früher ausgezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück

die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen.

5. Abs. 2 ist auf Beträge, die nach Z 1 oder Z 2 mit 6% zu versteuern sind, nicht anzuwenden.

6. Soweit die Grenzen der Z 1 und der Z 2 überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.

7. Die vorstehenden Bestimmungen betreffend freiwillige Abfertigungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen.

(7) Auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 gewährte Prämien für Verbesserungsvorschläge im Betrieb sowie Vergütungen an Arbeitnehmer für Dienstleistungen sind im Ausmaß eines um 15% erhöhten Sechstels der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge, mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern (zusätzliches Sechstel); Abs. 2 dritter und vierter Satz ist anzuwenden.

(8) Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

a) auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen, höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Fallen derartige Vergleichssummen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses an und werden sie für Zeiträume ausbezahlt, für die eine Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind sie bis zu einem Betrag von 7 500 Euro mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden.

b) Kündigungsentschädigungen sind gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen, höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG.

c) Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3 oder 6 mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das

laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen.

d) Ersatzleistungen (Urlaubsentschädigungen, Urlaubsabfindungen sowie freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen für diese Ansprüche) für nicht verbrauchten Urlaub sind, soweit sie laufenden Arbeitslohn betreffen, als laufender Arbeitslohn, soweit sie sonstige Bezüge betreffen, als sonstiger Bezug im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen.

e) Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes nicht übersteigt, sind mit der Hälfte des Steuersatzes zu versteuern, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt.

f) Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen, soweit sie nicht nach Abs. 6 mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind, sind bis zu einem Betrag von 22 000 Euro mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern.

g) Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren sind, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f betreffen, mit 6% zu versteuern. Von den übrigen Nachzahlungen ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Der verbleibende Betrag ist als laufender Bezug mit einer vorläufigen laufenden Lohnsteuer in Höhe von 15% zu versteuern.

(9) Sonstige Bezüge, die mit festen Steuersätzen versteuert werden, bleiben bei der Veranlagung der Einkommensteuer außer Betracht. § 41 Abs. 4 ist zu beachten. Als fester Steuersatz gelten auch die vervielfachte Tariflohnsteuer der Abs. 3 und 4 sowie die Tariflohnsteuer des Abs. 8 lit. e und f.

(10) Sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, sind wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

(11) Die Abs. 1, 2, 6, 7 und 8 sind auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

(12) Die auf Bezüge, die mit festen Steuersätzen zu versteuern sind, entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 sind vor Anwendung der festen Steuersätze in Abzug zu bringen.

Der § 67 EStG 1988 legt für "sonstige Bezüge" eine begünstigte Besteuerung fest, indem diese Bezüge aus der allgemeinen Besteuerungsgrundlage ausgeschieden und einer selbständigen Besteuerung unterworfen werden. Die in den Abs. 3 bis 8 des § 67 leg. cit. angeführten Bezüge sind jedenfalls sonstige Bezüge. Bei den anderen Bezügen ist zu prüfen, ob sonstige Bezüge im Sinne des Abs. 1 vorliegen. Sonstige Bezüge liegen nur vor, wenn die Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn und von demselben Arbeitgeber ausbezahlt werden. Eine weitere Definition enthält die Bestimmung nicht.

Bei einem "sonstigen Bezug" handelt es sich um einen Lohnanteil, den der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn, auszahlt. Die sonstigen Bezüge müssen sich **sowohl durch den Rechtstitel**, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, **als auch durch die tatsächliche Auszahlung** deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden. Solche Bezüge dürfen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, sondern müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgelten (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 67 Abs. 1 und 2 Tz 7).

§ 67 Abs. 2 EStG 1988 setzt der begünstigten Behandlung sonstiger Bezüge eine Grenze (Sechstelbestimmung). Soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten, laufenden Bezüge übersteigen, sind sie nach dieser Bestimmung dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausbezahlt werden, und nach dem Tarif zu versteuern. Trotzdem bleibt ein sonstiger Bezug auch dann ein solcher (sonstiger Bezug), wenn er bloß zufolge Überschreitens der Sechstelgrenze des § 67 Abs. 2 leg. cit. für Zwecke der Steuerberechnung dem laufenden Arbeitslohn zugeschlagen (und damit nach dem Einkommensteuertarif des § 33 EStG 1988 versteuert) wird (vgl. VwGH 20. Februar 2008, 2005/15/0135).

§ 67 EStG 1988 unterscheidet nicht zwischen inländischen und ausländischen Einkünften, sofern diese die Voraussetzungen des § 67 EStG 1988 erfüllen (vgl. VwGH 23. Februar 2010, 2008/15/0243).

Unter Zugrundelegung der obigen Ausführungen liegen sonstige Bezüge nur dann vor, wenn sich diese erstens im Rechtstitel und darüber hinaus zweitens auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden.

Im vorliegenden Fall werden die Sales Boni auf Grundlage des Worldwide Sales Bonus Plan der Bf. ausbezahlt und erfolgt eine Auszahlung für das jeweilige Quartal im zweitfolgenden Monat des Folgequartals, wobei bei diesen Auszahlungen keine Unterscheidung in laufende und sonstige Bezüge erfolgt und diese laufenden und sonstigen Bezüge daher in Einem ausbezahlt werden.

Die Höhe der Vergütung, die an die Sales-Bonus-Ziele gebunden ist, wird als Planned Performance Bonus (PPB) bezeichnet. Die tatsächliche Auszahlung des Bonus, der in den einzelnen Planzeiträumen verdient wurde, wird durch die Gegenüberstellung der individuellen Leistungen gegen die Planziele (gemessen an der Entwicklung des weltweiten Halbleitermarktes) ermittelt. Die Ermittlung der Höhe des Bonus erfolgt ausschließlich auf Grundlage von Quartalskennzahlen. Auch aus diesem Umstand ergibt sich, dass kein laufender Auszahlungsanspruch besteht und kein laufender Bezug vorliegt. Der Bonus ist sohin nicht als laufender Bezug konzipiert. Im VwGH-Erkenntnis vom 25.7.2018, Ro 2017/13/0005, wird ausgeführt, dass Bezüge, die nicht während des gesamten Jahres laufend ausgezahlt werden, zumindest auf einen gewissen zusammenhängenden Teil des Jahres verteilt sein müssen, um überhaupt als laufende Bezüge gewertet zu werden (lt. VwGH vom 25.7.2018, Ro 2017/13/0005: mindestens 6 Monate; lt. VwGH 30.10.2014, 2011/15/0140: ab April des Streitjahres ausgezahlte „Boni“; d.h. für mindestens 9 Monate).

Im konkreten Fall wird der Bonus auch nicht während eines zusammenhängenden Teiles des Jahres, sondern in den Monaten Februar, Mai, August und November (für das zwei Monate zuvor abgelaufene „Vorquartal“) gezahlt. Es besteht ein quartalsweiser Auszahlungsanspruch, wobei für die Jahre 2014 bis 2016 bei jeder Auszahlung 1/7 des Bonus als sonstiger Bezug abgerechnet wurde. In den Jahren davor erfolgte die Aufteilung - den Feststellungen der Lohnsteuerprüferin folgende - mit $\frac{3}{4}$ als laufender Bezug und $\frac{1}{4}$ als sonstiger Bezug. Der Bonus wird daher im Zeitpunkt der Auszahlung anteilig zu 6/7 bzw. 3/4 sowohl als laufender (sechstelerhöhend) sowie zu 1/7 bzw. 1/4 als sonstiger Bezug (sechstelverbrauchend) abgerechnet. Bei Auszahlung des Bonus erfolgt daher auch keine Unterscheidung in laufenden und sonstigen Bezug, sondern wird lediglich der quartalsweise ausgezahlte Gesamtbetrag – in den Jahren 2014 bis 2016 nach der „Formel 7“ sechsteloptimiert und in den Jahren davor nach dem Verhältnis 3/4 laufender Bezug zu 1/4 sonstiger Bezug – aufgeteilt und aus dem ausbezahlten Gesamtbetrag sohin „nur“ der sonstige Bezug „herausgeschält“.

Im vorliegenden Fall stellen die an die Sales Mitarbeiter der Bf. ausbezahlten Boni sohin keine laufenden Bezüge, sondern sonstige Bezüge nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 dar. Es liegen daher keine anteiligen laufenden Bezüge vor, auf deren Grundlage sonstige Bezüge begünstigt hätten besteuert werden können, weswegen der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide 2010 bis 2013 im Umfang der BVE teilweise Folge zu geben war und die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide 2014 bis 2016 als unbegründet abzuweisen war.

Bemessungsgrundlage (BMG) und Höhe der Abgabennachforderung

Die Bemessungsgrundlage (BMG) und die Haftungen für die Nachforderungen an Lohnsteuer berechnen sich wie folgt:

Jahr	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung (L)
2010	€ 187.423,22	€ 2.752,92	€ 190.176,14	€ 1.211,34
2011	€ 376.598,49	€ 5.949,89	€ 382.548,38	€ 2.618,05
2012	€ 405.608,48	€ 17.397,93	€ 423.006,41	€ 7.655,16
2013	€ 412.138,95	€ 17.287,03	€ 429.425,98	€ 7.587,17

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.

Zu der Frage der Qualifikation von (Bonus-)Zahlungen als laufender oder sonstiger Bezug existiert eine einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und ist das Bundesfinanzgericht mit dem gegenständlichen Erkenntnis von dieser Judikatur nicht abgewichen, weswegen auszusprechend war, dass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 28. Mai 2024