

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Patrick Brandstetter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Bernhard Weiß, Georgenberg 453 Tür 1, 5431 Kuchl, über die Beschwerde vom 29. April 2024 gegen die nachfolgenden Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 28. März 2024

- Haftungsbescheid gem. § 82 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2020
- Haftungsbescheid gem. § 82 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2021
- Haftungsbescheid gem. § 82 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2022
- Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags (DB) für das Jahr 2020
- Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags (DB) für das Jahr 2021
- Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags (DB) für das Jahr 2022
- Bescheid über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2020
- Bescheid über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2021
- Bescheid über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2022

zu Recht:

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

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Bei der beschwerdeführenden Partei fand eine Außenprüfung hinsichtlich des Zeitraums 01. Jänner 2020 bis 31. Dezember 2022 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Abzugsteuer statt. Im Rahmen dieser Prüfung kam das Finanzamt Österreich zu dem Ergebnis, dass zum einen in den Jahren 2020 und 2021 eine Corona-Prämie in Höhe von EUR 3.000,00 an ***Person2*** und ***Person3*** ausbezahlt worden sei und es sich bei diesen Personen um die teilzeitbeschäftigte Ehefrau sowie den teilzeitbeschäftigten Sohn des Firmeninhabers handeln würde, während die übrigen Arbeitnehmer eine Corona-Prämie in Höhe von EUR 500,00 bis 1.000,00 erhalten hätten. In Bezug auf die Corona-Prämie könne den Gesetzesmaterialien entnommen werden, dass Mitarbeiter, die aufgrund der anhaltenden COVID-19-Krisensituation Außergewöhnliches geleistet hätten und dafür von ihren Arbeitgebern extra belohnt werden würden, diese Bonuszahlung bis zu einem Betrag von EUR 3.000,00 steuerfrei erhalten könnten. Da für sowohl ***Person2*** und ***Person3*** in diesen Jahren Kurzarbeit beantragt worden sei und ein Verkauf an Privatkunden nicht stattgefunden habe, seien betreffend diese beiden Personen weder eine erhöhte Ansteckungsgefahr noch eine erhöhte Stressbelastung, die von der beschwerdeführenden Partei als Begründung für die Ausbezahlung der Corona-Prämie in Höhe von EUR 3.000,00 an ebendiese Personen vorgebracht worden seien, gegeben gewesen. Infolgedessen werde angesichts der vorgelegten Unterlagen davon ausgegangen, dass hinsichtlich der in den Jahren 2020 und 2021 an ***Person2*** und ***Person3*** ausbezahlten Corona-Prämien eine Steuerfreiheit nach § 124b Z 350 EStG 1988 bis zu dem Betrag in Höhe von EUR 1.000,00 vorliege und die Zahlungen darüber hinaus steuerpflichtiger Arbeitslohn darstellen würden.

Zum anderen sei im Jahr 2022 eine Teuerungsprämie ausbezahlt worden, wobei nur an ***Person2*** eine Prämie in Höhe von EUR 3.000,00 ausbezahlt worden sei, während die übrigen Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei eine Teuerungsprämie bis zu EUR 2.000,00 erhalten hätten. Zwar sei die Auszahlung einer Teuerungsprämie bis zu einem Betrag von EUR 2.000,00 an keine Voraussetzungen geknüpft, jedoch benötige es für darüberhinausgehende Zahlungen einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 als entsprechende Grundlage. Werde die Teuerungsprämie nicht allen Arbeitnehmern, sondern nur bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt, dann müssten die herangezogenen Kriterien objektiv nachvollziehbar und betriebsbezogen sein. Eine willkürliche Gruppenbildung etwa nach Maßstäben persönlicher Vorliebe oder Nahebeziehung könne nicht zu Steuerbefreiung führen. Die Zahlung einer höheren Teuerungsprämie an ***Person2*** als Angestellte der beschwerdeführenden Partei sei nicht sachlich begründet, da nicht nachvollziehbar sei, dass Angestellte von den gestiegenen Preisen stärker betroffen

seien als Arbeiter. Die über EUR 2.000,00 hinausgehende Zahlung an Teuerungsprämie an ***Person2*** im Jahr 2022 stelle daher steuerpflichtiger Arbeitslohn dar.

Mit Bescheiden vom 28. März 2024 zog das Finanzamt Österreich dem Ergebnis der Außenprüfung entsprechend die beschwerdeführende Partei zur Haftung von Lohnsteuer für die Jahre 2020 bis 2022 heran und setzte es den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2020 bis 2022 fest. In der Bescheidbegründung verwies das Finanzamt Österreich auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung.

Gegen diese Bescheide brachte die beschwerdeführende Partei mit Schriftsatz vom 29. April 2024 Beschwerde ein und führte sie darin zusammengefasst aus, dass in Bezug auf Corona-Prämien dem Gesetzestext nicht entnommen werden könne, dass die Erbringung einer außergewöhnlichen Leistung Voraussetzung für die Steuerfreiheit sei. Zwar werde in den erläuternden Bemerkungen von außergewöhnlichen Leistungen gesprochen, allerdings enthalte weder das Gesetz noch die erläuternden Bemerkungen eine bestimmte Definition der außergewöhnlichen Leistungen.

Darüber hinaus sei anzumerken, dass zwar das Gesetz keine sachliche Begründung für die Gewährung von unterschiedlich hohen Corona-Prämien an Mitarbeiter fordere, trotzdem liege ein sachlicher Grund im Fall der beschwerdeführenden Partei vor. ***Person2*** und ***Person3*** hätten während der Corona-Pandemie alle Kontakte der beschwerdeführenden Partei zur Außenwelt abgewickelt und seien sie daher einem erhöhten Stress- und Infektionsrisiko ausgesetzt gewesen. Die an ***Person2*** und ***Person3*** ausbezahlten Corona-Prämien seien daher in ihrer Gesamtheit steuerfrei.

Zur Teuerungsprämie brachte die beschwerdeführende Partei in der Beschwerde vor, dass es sich bei ***Person2*** um die einzige Angestellte der beschwerdeführenden Partei handle und sei die Bildung einer Gruppe im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988, die nur aus Angestellte des Unternehmens bestehe, möglich. Der Grund für die erhöhte Teuerungsprämie an ***Person2*** sei in dem Umstand zu finden, dass ebenjene die gestiegenen Preise aufgrund familiärer Betreuungspflichten nicht mit Erhöhung von Arbeitszeit oder Überstunden habe ausgleichen können und dadurch besonders von der allgemeinen Teuerung betroffen gewesen sei. Die Erfordernisse für die Auszahlung der Prämie, die Zahlung aufgrund der Teuerung und das Vorliegen einer zusätzlichen Zahlung, seien im Fall der beschwerdeführenden Partei gegeben. Der an ***Person2*** ausbezahlte Betrag an Teuerungsprämie in Höhe von EUR 1.000,00, der den Betrag von EUR 2.000,00 überschreite, sei daher zu Recht steuerfrei.

Diese Beschwerde wies das Finanzamt Österreich mit Beschwerdevorentscheidung vom 29. Mai 2024 als unbegründet ab und wiederholte es in Bezug auf die an ***Person2*** und ***Person3*** ausbezahlten Corona-Prämien im Wesentlichen die Ausführungen im Außenprüfungsbericht.

Der Argumentation der beschwerdeführenden Partei in Bezug auf die Teuerungsprämie hielt das Finanzamt Österreich entgegen, dass ebenjene ins Leere gehe, da ***Person2*** Söhne allesamt erwachsen und selbst (un)selbstständig erwerbstätig seien und sich unter den Arbeitern ebenfalls Familienväter mit weitaus jüngeren Kindern befinden würden, die trotz Vollzeitbeschäftigung nur unwesentlich mehr als ***Person2*** verdienen würden und diese von der Teuerung in einem höheren Ausmaß betroffen seien. Die Gruppenbildung sei sachlich nicht begründet und der Zweck der Teuerungsprämie, die Entlastung der Arbeitnehmer aufgrund der gestiegenen Preise, nicht erfüllt. Daher könne jener Teil der an ***Person2*** ausbezahlten Teuerungsprämie, der den Betrag von EUR 2.000,00 übersteige, mangels Erfüllung der in § 124b Z 408 EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen nicht steuerfrei behandelt werden.

In Reaktion auf diese Beschwerdevorentscheidung beehrte die beschwerdeführende Partei mit Antrag vom 12. Juni 2024 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Sachverhalt

Bei der beschwerdeführenden Partei handelt es sich um eine GmbH & Co KG, deren unbeschränkt haftende Gesellschafterin die ***GmbH***, FB-Nr.: ***FBNR***, ist und ist ***Person1***, Ehemann von ***Person2***, Kommanditist dieser Gesellschaft.

In den Jahren 2020 bis 2022 vertrat ***Person1*** die ***GmbH*** als Gesellschafter-Geschäftsführer selbstständig und ist ***Person2*** ebenso Gesellschafterin der ***GmbH***.

Person2 ist die Mutter von ***Person3***, geb. ***tt.mm.jjjj***.

Die beschwerdeführende Partei betrieb in den Jahren 2020 bis 2022 eine Möbeltischlerei und verfügte sie über folgende Arbeitnehmer:

Name	SVNR	Eintritt	Qualifikation	Stunden/Woche
Person4	***SVNR***	16.02.2006 -	Arbeiter	40
Person3	***SVNR***	01.12.2017 -	Arbeiter	20
Person5	***SVNR***	19.10.2009 -	Arbeiterin	35
Person6	***SVNR***	08.02.2021 -	Angestellter	3
Person7	***SVNR***	24.11.2014 -	Arbeiter	40

Person8	***SVNR***	01.02.2022 - 31.07.2022	Praktikant	40
Person9	***SVNR***	16.11.2009 -	Arbeiter	40
Person2	***SVNR***	04.03.2009 -	Angestellte	25
Person10	***SVNR***	01.09.2003 -	Arbeiter	40

Im Jahr 2020 zahlte die beschwerdeführende Partei eine Corona-Prämie an die Arbeitnehmer wie folgt aus.

Name	Corona-Prämie
Person4	1.000,00
Person3	3.000,00
Person5	500,00
Person7	500,00
Person8	300,00
Person9	830,00
Person2	3.000,00
Person10	850,00

Im Jahr 2021 zahlte die beschwerdeführende Partei eine Corona-Prämie an die Arbeitnehmer wie folgt aus.

Name	Corona-Prämie
Person4	1.000,00
Person3	3.000,00
Person5	500,00
Person7	500,00
Person9	500,00

Person2	3.000,00
Person10	500,00

Diese Corona-Prämien wurden auf den Lohnkonten der Arbeitnehmer separat mit der Bezeichnung „Corona Prämie“ erfasst und erhielten die Arbeitnehmer von der beschwerdeführenden Partei Schreiben datiert mit 02. November 2020 und 01. Dezember 2021, die entweder namentlich an die jeweiligen einzelnen Arbeitnehmer oder an alle Arbeitnehmer gerichtet waren. Mit diesen Schreiben, die mit Ausnahme betreffend die Höhe der jeweils ausbezahlten Prämie gleich lauteten, informierte die beschwerdeführende Partei die Arbeitnehmer, dass die beschwerdeführende Partei den Arbeitnehmern eine einmalig, nicht wiederkehrende Prämie zur Abgeltung der aufgrund der COVID-19 Krise entstandenen arbeitsmäßigen Erschwernisse und Anstrengungen gewährt.

Die Zahlung jenes Teils der an ***Person3*** und ***Person2*** ausbezahlten Corona-Prämien, der den Betrag von EUR 1.000,00 überschritt, erfolgte aufgrund deren Nahebeziehung zu der beschwerdeführenden Partei.

Im Jahr 2022 zahlte die beschwerdeführende Partei eine Teuerungsprämie an die Arbeitnehmer wie folgt aus.

Name	Teuerungsprämie
Person4	1.000,00
Person3	2.000,00
Person5	500,00
Person7	500,00
Person9	500,00
Person2	3.000,00
Person10	500,00

Mit Schreiben vom 02. Dezember 2022 wurden die Arbeitnehmer über die Auszahlung einer Teuerungsprämie informiert.

Die Zahlung jenes Teils der an ***Person2*** und ***Person3*** ausbezahlter Teuerungsprämie, der den Betrag von EUR 1.000,00 überschritt, erfolgte aufgrund deren Nahebeziehung zu der beschwerdeführenden Partei.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellung in Bezug auf den Unternehmensgegenstand der beschwerdeführenden Partei hat ihre Grundlage in den übereinstimmenden Ausführungen der beschwerdeführenden Partei in ihrer Beschwerde sowie den Ausführungen des Finanzamts Österreich im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28. März 2024.

Die Feststellungen hinsichtlich der Gesellschafter der beschwerdeführenden Partei, der Gesellschafter der ***GmbH*** sowie der Vertretungsbefugnis des ***Person1*** wurden aufgrund der Eintragungen im Firmenbuch betreffend die beschwerdeführende Partei, FB-Nr.: ***FBNR***, sowie die ***GmbH***, FB-Nr.: ***FBNR***, getroffen.

Die Feststellungen, dass ***Person2*** Mutter von ***Person3*** sowie Ehefrau von ***Person1*** ist, basieren auf den diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamt Österreichs in der Beschwerdeentscheidung sowie im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, die als richtig angenommen werden konnten, da diesen Ausführungen auch die Wirkung eines Vorhalts zukam und die beschwerdeführende Partei ebendiesen nicht entgegentrat (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 262 (Stand 15.4.2018, rdb.at), E 17 – 29).

Die Tabelle betreffend die Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei hat ihre Grundlage in den vorgelegten Jahreslohnkonten ebenjener Arbeitnehmer, denen die Sozialversicherungsnummer, das Eintrittsdatum, der Beruf als auch die Wochenstunden jedes einzelnen Arbeitnehmers entnommen werden konnten, sowie in der vorgelegten Dienstnehmerauskunft des Dachverbands der österreichischen Sozialversicherung, der die für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum angemeldeten Dienstnehmer der beschwerdeführenden Partei samt Sozialversicherungsnummer, Anmeldezeitraum und Qualifikation entnommen werden konnte.

Die Tabellen und Feststellungen zu den ausbezahlten Corona-Prämien und den ausbezahlten Teuerungsprämien wurden anhand der vorgelegten Jahreslohnkonten der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden Partei, denen die Beträge an ausbezahlten Prämien entnommen werden konnten, sowie der vorgelegten Schreiben der beschwerdeführenden Partei vom 02. November 2020, 01. Dezember 2021 und 02. Dezember 2022 über die Gewährung einer Corona-Prämie bzw. einer Teuerungsprämie an die Mitarbeiter getroffen.

Zur Feststellung, dass jener Teil der an ***Person2*** und ***Person3*** ausbezahlten Corona-Prämien sowie ausbezahlter Teuerungsprämie, der den Betrag von EUR 1.000,00 überschritt, aufgrund der Nahebeziehung dieser beiden Personen zu der beschwerdeführenden Partei ausbezahlt wurde, ist auszuführen, dass sowohl ***Person2*** als Gesellschafterin der Komplementär-GmbH der beschwerdeführenden Partei und Ehefrau von ***Person1***, der Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sowie

Kommanditist der beschwerdeführenden Partei ist, als auch ***Person3*** als Sohn von ***Person2*** als nahe Angehörige der beschwerdeführenden Partei anzusehen waren. Dies bedingt, dass vor der rechtlichen Beurteilung, inwieweit die an diese Personen ausbezahlten Corona-Prämien und ausbezahlte Teuerungsprämie gem. § 124b Z 350 EStG 1988 bzw. § 124b Z 408 EStG 1988 steuerfrei sind, zu beurteilen war, inwieweit diese Zahlungen aufgrund der Dienstverhältnisse zwischen der beschwerdeführenden Partei und ***Person2*** und ***Person3*** oder aufgrund deren Nahebeziehung zur beschwerdeführenden Partei geleistet wurden (VwGH vom 26.07.2007, 2005/15/0013).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind ebensolche steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind.

- ☐ Die Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen.
- ☐ Sie muss einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben.
- ☐ Sie wäre unter fremden Dritten zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Darüber hinaus muss die tatsächliche Erfüllung des Vertrages in Einklang mit den vorgenannten Voraussetzungen erfolgen (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018). § 2, Rz. 160ff).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien kommt Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung zu (VwGH vom 11.05.2005, 2001/13/0209).

Zu den Vereinbarungen zwischen der beschwerdeführenden Partei und ***Person2*** und ***Person3*** über die Auszahlung von Corona-Prämien bzw. einer Teuerungsprämie ist sodann auszuführen, dass ebenjene angesichts der namentlich an diese Personen gerichteten Schreiben vom 02. November 2020, 01. Dezember 2021 und 02. Dezember 2022 sowie der Verbuchung der ausbezahlten Beträge auf den Lohnkonten nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen sind und einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hatten.

Anhand jener Corona- und Teuerungsprämien in Höhe von maximal EUR 1.000,00, die an jene Arbeitnehmer ausbezahlt wurden, die nicht in einer Nahebeziehung zur beschwerdeführenden Partei standen, war jedoch ersichtlich, dass die beschwerdeführende Partei mit fremden Dritten keine Vereinbarungen über die Auszahlung von Corona-Prämien bzw. Teuerungsprämien abgeschlossen hätte, die den Betrag von EUR 1.000,00 überstiegen hätten. Daraus folgt, dass die Auszahlung jenes Betrags an Corona- und Teuerungsprämie, der an ***Person2*** und ***Person3*** ausbezahlt wurde und den fremdüblichen Teil von EUR

1.000,00 überstieg, steuerlich als nicht aufgrund des Dienstverhältnisses veranlasst anzusehen war, sondern aufgrund der Nahebeziehung ebendieser beiden Personen zur beschwerdeführenden Partei.

Dass ***Person2***, wäre sie nicht in einem Naheverhältnis zur beschwerdeführenden Partei gestanden, aufgrund ihrer Teilzeitbeschäftigung eine geringere Corona-Prämie bzw. Teuerungsprämie von der beschwerdeführenden Partei ausbezahlt bekommen hätte, konnte hingegen nicht festgestellt werden, sprach doch dem entgegen, dass die beschwerdeführende Partei bei der Auszahlung der Prämien keine Differenzierung nach dem Beschäftigungsausmaß vornahm. Dies ist insbesondere anhand der Arbeitnehmerin ***Person5*** ersichtlich, erhielt doch diese Arbeitnehmerin ebenso EUR 500,00 an Corona-Prämie bzw. Teuerungsprämie, wiewohl diese im Vergleich zu den übrigen Arbeitnehmern der beschwerdeführenden Partei, die ebenso EUR 500,00 an Corona-Prämie bzw. Teuerungsprämie erhielten, in einem geringeren Beschäftigungsausmaß für die beschwerdeführende Partei tätig war.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gem. § 78 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2018, BGBl. I Nr. 62/2018, hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlungen gelten auch Vorschuss- oder Abschlagszahlungen, sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn, Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung sowie im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten geleistete Vergütungen, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen musste, dass derartige Vergütungen geleistet werden.

Nach § 82 EStG 1988 in der Fassung des Betrugsbekämpfungsgesetzes 2010, BGBl. I Nr. 105/2010, haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 oder Abs. 3 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

§ 124b Z 350 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 23/2020 lautet:

„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.“

Mit dem BGBl. I Nr. 227/2021 wurde betreffend lit. a nach dem ersten Satz folgender Satz eingefügt:

„Ebenso sind derartige Zulagen und Bonuszahlungen die bis Februar 2022 für das Kalenderjahr 2021 geleistet werden bis 3 000 Euro steuerfrei.“

§ 124b Z 408 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 93/2022, lautet:

„a) Zulagen und Bonuszahlungen, die der Arbeitgeber in den Kalenderjahren 2022 und 2023 aufgrund der Teuerung zusätzlich gewährt (Teuerungsprämie), sind

- bis 2 000 Euro pro Jahr steuerfrei und zusätzlich
- bis 1 000 Euro pro Jahr steuerfrei, wenn die Zahlung aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 erfolgt.

Es muss sich dabei um zusätzliche Zahlungen handeln, die üblicherweise bisher nicht gewährt wurden. Sie erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 2 und werden nicht auf das Jahressechstel angerechnet.

b) Werden in den Kalenderjahren 2022 und 2023 sowohl eine Gewinnbeteiligung gemäß § 3 Abs. 1 Z 35 als auch eine Teuerungsprämie ausbezahlt, sind diese nur insoweit steuerfrei, als sie insgesamt den Betrag von 3 000 Euro pro Jahr nicht übersteigen. Eine steuerfrei gewährte Gewinnbeteiligung kann im Kalenderjahr 2022 rückwirkend als Teuerungsprämie behandelt werden.

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

§ 41 FLAG 1967 in der Fassung des BGBl. I Nr. 103/2020 lautet auszugsweise:

„(1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

(4) Zur Beitragsgrundlage gehören nicht:

- a) Ruhe- und Versorgungsbezüge,
 - b) die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,
 - c) die in § 3 Abs. 1 Z 11 und Z 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge sowie 60% der in § 3 Abs. 1 Z 10 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten laufenden Bezüge;
 - d) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 gewährt werden.
 - e) Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer gewährt werden, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden,
 - f) Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben,
 - g) die in § 124b Z 350 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Zulagen und Bonuszahlungen, die aufgrund der COVID-19-Krise zusätzlich geleistet werden.
- ☐ Übersteigt die Beitragsgrundlage in einem Kalendermonat nicht den Betrag von 1 460 €, so verringert sie sich um 1 095 €.

[...]“

Mit dem Teuerungs-Entlastungspaket, BGBl. I Nr. 93/2022, wurde die Aufzählung in § 41 Abs. 4 FLAG um die lit. h erweitert, wonach die in § 124b Z 408 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Zulagen und Bonuszahlungen, die aufgrund der Teuerung zusätzlich gewährt werden (Teuerungsprämie), nicht zur Beitragsgrundlage gehören.

§ 122 Abs. 8 WKG in der Fassung des BGBl. I Nr. 73/2017 lautet auszugsweise:

„Die Landeskammer können zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seien Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhnen zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967 gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). [...]“

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist in Bezug auf den beschwerdegegenständlichen Fall auszuführen, dass jener Teil der an ***Person2*** und ***Person3*** ausbezahlten Corona-Prämien bzw. ausbezahlter Teuerungsprämie, der den fremdüblichen Betrag von EUR 1.000,00 überstieg und an ebenjene daher aufgrund des Naheverhältnisses dieser beiden Personen zur beschwerdeführenden Partei und nicht aufgrund der Dienstverhältnisse ausbezahlt wurde, Zuwendungen aus privaten Gründen darstellt. Diese Zuwendungen können nicht als Arbeitslohn im Sinne des § 47 EStG 1988 angesehen werden und handelt es sich bei solchen Zuwendungen um nicht steuerbare Einnahmen (VwGH 24.09.2003, 2000/13/0003). Die hat zur Folge, dass diese Zuwendungen mangels Qualifikation als Arbeitslohn im Sinne des § 47 EStG 1988 weder der Lohnsteuer unterliegen und somit nicht von der beschwerdeführenden Partei bei der Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer zu berücksichtigen waren, noch stellen diese Zuwendungen einen Bestandteil der Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag dar, bemessen sich doch diese Beitragsgrundlagen nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 und § 122 Abs. 8 WKG anhand der Summe der Arbeitslöhne.

Jener Teil der an ***Person2*** und ***Person3*** ausbezahlten Corona-Prämien und ausbezahlter Teuerungsprämie, der den fremdüblichen Betrag von EUR 1.000,00 nicht überstieg und dementsprechend an ebenjene aufgrund des Dienstverhältnisses ausbezahlt wurde, stellt hingegen grundsätzlich Arbeitslohn im Sinne des § 47 EStG 1988 dar. Dieser ist allerdings nach § 124b Z 350 EStG 1988 und § 124b Z 408 EStG 1988 steuerfrei und somit nicht bei der Bemessungsgrundlage für die von der beschwerdeführenden Partei einzubehaltenden und abzuführenden Lohnsteuer zu berücksichtigen, wurden doch die in den §§ 124b Z 350 EStG 1988 und 124b Z 408 EStG 1988 vorgesehenen betragsmäßigen Begrenzungen für die Steuerfreiheit von Corona- und Teuerungsprämien nicht überschritten, handelte es sich um zusätzliche Zahlungen und wurden diese Zahlungen ausschließlich für die jeweiligen Zwecke geleistet.

Insoweit das Finanzamt Österreich in Bezug auf die Corona-Prämie unter Verweis auf die Ausführungen im Initiativantrag zum 3. Covid-19-Gesetz, BGBl. I Nr. 23/2020, die Rechtsansicht vertritt, dass Arbeitnehmer etwas Außergewöhnliches leisten müssten, um steuerfrei eine Corona-Prämie gem. § 124b Z 350 EStG 1988 erhalten zu können, ist dem entgegenzuhalten, dass dem Gesetzestext eine solche Voraussetzung nicht entnommen werden kann. § 124b Z 350 EStG 1988 sieht als Voraussetzung für die Steuerfreiheit von Corona-Prämien lediglich vor, dass nur ein Betrag bis zu EUR 3.000,00 steuerfrei behandelt werden kann, die Zahlung

zusätzlich geleistet werden muss und die Zahlung ausschließlich zu diesem Zweck geleistet werden muss. Sämtliche diese Voraussetzungen waren im beschwerdegegenständlichen Fall, wie bereits oben ausgeführt, erfüllt und bedurfte es für die Steuerfreiheit der von der beschwerdeführenden Partei an ihre Arbeitnehmer ausbezahlten Corona-Prämien keiner Erbringung von außergewöhnlichen Leistungen durch ebenjene Arbeitnehmer.

Hinsichtlich der Teuerungsprämie ist noch auszuführen, dass erst bei einer Zahlung einer über EUR 2.000,00 hinausgehender Teuerungsprämie die Zahlung des EUR 2.000,00 überschreitenden Betrags auf Grundlage einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 Voraussetzung ist, um maximal weitere EUR 1.000,00 an Teuerungsprämie steuerfrei behandeln zu können. Da der fremdüblich und daher auf Grund der Dienstverhältnisse an ***Person2*** und ***Person3*** ausbezahlte Teil an Teuerungsprämien jeweils insgesamt nur EUR 1.000,00 betrug, bedurfte es für die Steuerfreiheit dieser ausbezahlten Teuerungsprämien keiner lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988. Folglich erübrigte sich eine Auseinandersetzung mit der im Verfahren vor der Abgabenbehörde strittigen Frage, inwieweit eine Gruppenbildung anhand sachlicher Kriterien durch die beschwerdeführende Partei vorgenommen worden sei.

In Anbetracht der obigen Ausführungen zeigt sich somit, dass die beschwerdegegenständlichen Bescheide spruchgemäß aufzuheben waren, waren doch die an ***Person2*** und ***Person3*** ausbezahlten Beträge an Corona-Prämie und Teuerungsprämie entweder mangels Vorliegen von Arbeitslohn betreffend jenen Teil, der aufgrund der Nahebeziehung ausbezahlt wurde, oder aufgrund der in § 124b Z 350 EStG 1988 und § 124b Z 408 EStG 1988 vorgesehenen Steuerbefreiungen weder Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Lohnsteuer, noch nach § 41 Abs. 4 lit. g und h FLAG 1967 Bestandteil der Beitragsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrags, noch nach § 122 Abs. 8 WKG iVm § 41 Abs. 4 lit. g und h FLAG 1967 Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag.

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.

Eine Revision gegen das gegenständliche Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist nicht zulässig, da der Gesetzgeber mit den zitierten Bestimmungen eine klare Rechtslage zur Steuerfreiheit von Corona- und Teuerungsprämien sowie zur Beitragsgrundlage betreffend den

Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag geschaffen hat, hinsichtlich derer keine Auslegungsschwierigkeiten bestehen.

Salzburg, am 29. Oktober 2024