

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Ing. Iwona Beata Gattringer, Böckhgasse 6/7/R1, 1120 Wien, über die Beschwerde vom 9. Dezember 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 25. November 2024 betreffend Haftungsbescheid Lohnsteuer für 2021 bis 2023 sowie Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2021 und 2023 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

II. Der Vorlageantrag vom 29. Jänner 2025 wird betreffend Dienstgeberbeitrag 2022 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2022 gemäß § 264 Abs. 4 lit. e BAO in Verbindung mit § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Frau ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, Bf.) betreibt am Standort ***Bf1-Adr*** einen Gewerbebetrieb und wurde für die Jahre 2021 bis 2023 einer Lohnabgabenprüfung (PLB) unterzogen. Im Ergebnis der Prüfung wurden mit den bekämpften Bescheiden folgenden Abgaben und Beträge zusätzlich vorgeschrieben:

	2021	2022	2023	Summe
LSt	€ 4.977,26	€ 4.084,32	€ 6.262,16	€ 15.323,74
DB	€ 505,15	€ -	€ 640,06	€ 1.145,21
DZ	€ 49,22	€ -	€ 64,14	€ 113,36
Gesamtbetrag	€ 7.552,63	€ 6.106,32	€ 8.989,36	€ 22.648,31

In der Bescheidbegründung führte die belangte Behörde (FA) aus, dass die Bf. ihren Mitarbeitern das Urlaubsgeld und die Weihnachtsremuneration anteilig monatlich gemeinsam mit den laufenden Bezügen ausbezahlt hätte, weshalb die begünstigte Besteuerung gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versagen sei.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 9.12.2024 wendete die Bf. ein, dass § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG die kollektivvertraglichen Sonderzahlungen begünstigt besteuere. Diese Regelung lege jedoch nicht fest, dass die Auszahlung zwingend in zweimaligen Summen (2x jährlich) zu erfolgen habe und es daher zulässig sei, eine monatliche Auszahlung der Sonderzahlungen zu vereinbaren, sofern dies schriftlich im Arbeitsvertrag festgehalten werde und im Einklang mit den kollektivvertraglichen Vorschriften stehe. Im Rahmen der Vertragsfreiheit könne zwischen dem Dienstgeber und dem Dienstnehmer daher auch eine individuelle Vereinbarung getroffen werden, die eine monatliche Auszahlung der Sonderzahlungen vorsehe, sofern diese mit den kollektivvertraglichen Vorschriften im Einklang stehe.

Eventualiter wurde „ersucht die Berücksichtigung jeder vierten Auszahlung von Sonderzahlung als quartalsmäßige mit geltenden steuerlichen Begünstigungen /März, Juni, September, Dezember zu berücksichtigen. Die quartalsweise Auszahlung entspricht einem Modell, das von der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung als begünstigungsfähig anerkannt wird, sofern der Gesamtbetrag der Sonderzahlungen im Jahr korrekt als solcher deklariert wurde.“

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) 16.1.2025 wies das FA die Beschwerde ab und führte aus, sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG würden nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur unter der doppelten Bedingung vorliegen, dass sie erstens im Rechtstitel und zweitens auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden wären. Dabei sei auf das Faktum der tatsächlichen Auszahlung abzustellen wobei nicht relevant sei, ob die tatsächliche Auszahlung auf einer Entscheidung des Arbeitgebers beruhe oder aufgrund einer verpflichtenden gesetzlichen Bestimmung erfolge. Durch die tatsächliche monatliche aliquote Auszahlung fehle die für einen sonstigen Bezug erforderliche deutliche Unterscheidbarkeit von den laufenden Bezügen.

Mit fristgerecht eingebrachtem Schriftsatz vom 29.1.2025 beehrte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG) wobei kein gegenüber dem Beschwerdeschriftsatz inhaltlich neues Vorbringen erstattet wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Vorausschickend wird festgehalten, dass für 2022 keine bescheidmäßige Festsetzung von DB und DZ erfolgte, sondern lediglich ein Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer ausgefertigt wurde.

Der von der Bf. geführte Betrieb für die Verlegung von Elektroinstallationsrohren und Kabelwannen unterliegt betreffend seine Dienstnehmer dem Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe, demgemäß die Arbeiter Anspruch auf einen Urlaubszuschuss und eine Weihnachtsremuneration haben. Die Bf. schloss mit ihren Dienstnehmern einzelvertragliche Vereinbarungen aufgrund derer die Auszahlung der Sonderzahlungen anteilig neben dem laufenden Monatslohn erfolgte. Die erfolgten anteiligen Auszahlungen wurden sodann als sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG mit der festen Lohnsteuer innerhalb des Jahressechstels dem Lohnsteuerabzug unterzogen.

Die Berechnung der festgesetzten Beträge laut bekämpften Bescheiden ist unstrittig und werden diese Beträge der Entscheidung zugrunde gelegt.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen ergeben sich aus dem deckungsgleichen und glaubwürdigen Vorbringen der beiden Verfahrensparteien und dem Akteninhalt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 67 EStG 1988 lautet auszugsweise:

(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 gem. 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 gem. 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 Teilstich, 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 gem. 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 gem. § 3, ausgenommen laufende Einkünfte gem. § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 15 lit. a, erhöhen nicht das Jahressechstel, steuerfreie sonstige Bezüge gem. § 3, ausgenommen sonstige Einkünfte gem. § 3 Abs. 1 Z 10 und 11, werden auf das Jahressechstel nicht angerechnet.

(...)

(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 gem Abs. 2.

Sonstige Bezüge liegen demnach nur vor, wenn die Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn und von demselben Arbeitgeber ausgezahlt werden; eine weitere Definition enthält die Bestimmung nicht. Bei der Abgrenzung des sonstigen Bezuges vom laufenden Bezug ist auf die Bindung zum Lohnzahlungszeitraum abzustellen: Laufende Bezüge sind Bezüge, die für regelmäßige Lohnzahlungszeiträume (idR Monat) flüssiggemacht werden (VwGH 21.9.1983, 82/13/0094). Zu den laufenden Bezügen gehören nicht nur der Höhe nach fixe Löhne, sondern auch laufend ausgezahlte leistungs- oder umsatzabhängige Beträge oder eben wie hier anteilige Sonderzahlungen.

Die sonstigen Bezüge kennzeichnen sich durch die Leistungsabgeltung mehrerer Monate (VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135; 23.2.2010, 2008/15/0243; Fellner in Hofstätter/Reichel § 67 Abs. 1 und 2 Rz 7). Weiters muss ein Rechtstitel bestehen das ist idR ein Gesetz, Kollektivvertrag, Dienstordnung, Dienstvertrag, andere vertragliche Festsetzungen oder auch Regierungsbeschluss (UFS 24.3.2010, RV/0563-S/09; VwGH 13.9.2006, 2002/13/0097 zum Unterscheidungsmerkmal „Rechtstitel“ bei sonstigen Bezügen; zu Kollektivverträgen vgl Gruber, ARD 6453/5/2015) und insbesondere muss sich die tatsächliche Auszahlung von den laufenden Bezügen unterscheiden (VwGH 30.4.2003, 97/13/0148; UFS 26.2.2010, RV/0419- F/08).

Die sonstigen Bezüge müssen sich daher sowohl durch den Rechtstitel als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135; 23.2.2010, 2008/15/0243; 30.10.2014, 2011/15/0140; UFS 31.10.2011, RV/0016-K/08; BFG 18.8.2015, RV/5100532/2010). Sonstige Bezüge dürfen grundsätzlich nicht regelmäßig (monatlich) geleistet werden (VwGH 30.9.1980, 2525/80; 13.9.2006, 2002/13/0097; UFS 26.2.2010, RV/0419-F/08). Die Regelmäßigkeit bezieht sich auf die Auszahlungsfrequenz im Vergleich zum laufenden Bezug. „Auszahlung neben“ dem laufenden Bezug bedeutet dabei nicht eine zeitliche, sondern eine kausale Verknüpfung. Unschädlich ist

daher, wenn die Sonderzahlung an sich regelmäßig wiederkehrt und gemeinsam mit dem laufenden Bezug abgerechnet wird (zB Urlaubs- und Weihnachtsgeld).

Zweck der Begünstigung der Sonderzahlungen nach § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG ist die Milderung der Progressionswirkung bei unregelmäßigen, höheren Einkünften. Laufend monatlich ausbezahlte Sonderzahlungen führen nicht zu einer ungewöhnlichen Progressionswirkung, da sie Teil des regelmäßigen Einkommens sind und somit bereits im laufenden Lohnsteuertarif Berücksichtigung finden.

Werden der 13. und 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind sie aufgrund des Rechtstitels zwar weiterhin sonstige Bezüge, aber wegen der gewählten Auszahlungsmodalität gemeinsam mit den laufenden Bezügen gem. § 67 Abs. 10 EStG nach dem Tarif zu versteuern (VwGH 9.3.1979, 3394/78; 30.9.1980, 2525/80; UFS 24.5.2011, RV/0539-G/07; UFS 5.9.2011, RV/0707-I/10 zu laufend ausbezahlten Teilen des Weihnachts- und Urlaubsgeldes; BFG 13.6.2014, RV/3100324/2013; BFG 23.9.2015, RV/1100085/2012; BFG 4.11.2016, RV/1100107/2014; BFG 13.12.2016, RV/1100692/2015).

Wird das Weihnachts- und Urlaubsgeld monatlich zusammen mit dem laufenden Bezug ausbezahlt, so ist dieser Zahlungsmodus für die Qualifikation als sonstiger Bezug auch dann schädlich, wenn der jeweilige Kollektivvertrag eine einmalige Auszahlung vorsieht (VwGH 9.3.1979, 3394/78; 14.12.1993, 91/14/0038; UFS 8.2.2010, RV/0540-G/07). Es kommt demnach nicht darauf an, wie oft eine Vergütung zusteht, sondern wie oft sie ausbezahlt wird (VwGH 12.3.1963, 808/62).

In diesem Lichte ist auch das Vorbringen der Bf. zur Vertragsfreiheit zu betrachten. Der Bf. ist zuzustimmen, dass die mit den Dienstnehmern getroffenen Einzelvereinbarungen über die Auszahlungsmodalitäten rechtsgültig und zulässig sind. Daraus kann aber entgegen der Rechtsansicht der Bf. nach dem vorgesagten nicht die begünstigte Besteuerung nach § 67 Abs. 1 und Abs. 2 abgeleitet werden.

Aufgrund der gegebenen anteiligen monatlichen Auszahlung des 13. und 14. Monatsbezuges kann daher keine begünstigte Besteuerung im Rahmen des Jahressechstels erfolgen, sondern hat die Besteuerung nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 zum Tarif zu erfolgen.

Nicht schädlich für die Behandlung als sonstiger Bezug iSd § 67 EStG 1988 ist wie die Bf. grundsätzlich zutreffend anführt die Aufteilung auf vier Auszahlungen (dreimonatlich), wie insbesondere die Aufteilung bei den sonstigen Bezügen von Beamten. Aus dieser Argumentation ist für die Bf. aber im gegenständlichen Fall nichts zu gewinnen, zumal die Auszahlung ja eben gerade nicht quartalsweise – also jeweils zusammengefasst für jeweils drei Kalendermonate – sondern monatlich erfolgte. Dem Eventualbegehren der Bf. kann daher ebenfalls nicht entsprochen werden.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber – hier also die Bf. - dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Die Vorschreibung der zusätzlich errechneten Lohnsteuerbeträge mit den hier bekämpften Haftungsbescheiden durch das FA war sohin rechtskonform.

Gemäß § 41 FLAG haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Gemäß Abs. 3 leg.cit. ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährt worden sind. Beitragsgrundlage sind dabei alle Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988. Gemäß § 122 WKG ist zudem zusätzlich zum Dienstgeberbeitrag ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu leisten, welcher von Abgabenbehörden einzuheben und an die Wirtschaftskammer weiterzuleiten ist.

Demgemäß war auch Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlags zum Dienstbeitrag für die Jahre 2021 und 2023 rechtskonform.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Zurückweisung Vorlageantrag)

Gemäß § 264 Abs. 4 lit. e BAO gilt für Vorlageanträge sinngemäß § 260 Abs. 1 BAO (Unzulässigkeit von Beschwerden). Nach § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Beschwerde bzw. ein Vorlageantrag zurückzuweisen, wenn sie/er nicht zulässig ist. Mit Beschwerde anfechtbar sind nur Bescheide, sohin ist für die gültige Einbringung eines Vorlageantrages das Vorliegen eines gültig erlassenen Bescheides unabdingbar.

Wie oben festgestellt, wurde für das Jahr 2022 weder ein Bescheid betreffend Dienstgeberbeitrag noch Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag erlassen. Daher ist der Vorlagenantrag diesbezüglich - auch ohne Prüfung der Frage ob das FA diesbezüglich eine BVE erlassen – als unzulässig zurückzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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 derartige Rechtsfrage liegt hier nicht vor, da die Behandlung monatlich anteilig ausbezahlter Sonderzahlungen vom Gerichtshof seit Jahren gleichbleibend judiziert wird (uA VwGH 9.3.1979, 3394/78 und 14.12.1993, 91/14/0038) und die Entscheidung von dieser Judikatur nicht abweicht. Die Zurückweisung des Vorlageantrages ergibt sich eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut.

Wien, am 11. März 2025