

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***SenV***, den Richter Mag. Andreas Gruber sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Norbert Huber, Meinhardstraße 5a, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 13. September 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 9. August 2016 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer für das Jahr 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. März 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf***

zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich des noch strittigen Teiles abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Arbeitgeberin mit Bescheid vom 9. August 2016 für das Jahr 2014 insgesamt einen Betrag von € 23.484,75 an

Lohnsteuer zur Haftung und Zahlung vor.

Begründet wurde dieser Bescheid mit einem Verweis auf den Bericht gleichen Datums, welchem zu entnehmen ist, dass neben anderem die Vorschreibung eines Betrages von € 21.453,61 deshalb erfolgte, weil die Arbeitgeberin ihren Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern Akontozahlungen auf Sonderzahlungen leistete, welche als „*Nettozahlung zzgl. zum lfd. Lohn/Gehalt zur Auszahlung gebracht*“ und erst bei Austritt bzw zum Jahresende als sonstiger Bezug gem § 67 Abs 1 EStG 1988 besteuert worden wären. Da mit der Überweisung auf das Konto ein Zufluss erfolgt wäre, seien diese Zahlungen als laufender Bezug zu besteuern.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde, welche sich explizit nur gegen die Vorschreibung der € 21.453,61 richtete, vertrat die Arbeitgeberin die Auffassung, dass der verfahrensgegenständliche Bescheid sowohl formell als auch materiell rechtswidrig wäre. Einerseits wäre im bekämpften Bescheid als Begründung lediglich auf den Bericht verwiesen worden, womit einer gesetzeskonformen Bescheidbegründung nicht entsprochen sei. Selbst wenn man den Bericht als Bescheidbegründung gelten lassen würde, enthalte dieser keinerlei Darstellung zur Berechnung bzw der Höhe der Nachforderung.

Andererseits wäre der Bescheid aber auch inhaltlich verfehlt. Die Behörde unterstelle, dass die kollektivvertraglichen Sonderzahlungen als laufender Bezug und nicht unter Anwendung der Bestimmungen des § 67 Abs 1 EStG 1988 der Besteuerung zu unterziehen wären, weil hierauf monatliche Akontierungen erfolgt seien. Diese Rechtsauffassung sei unrichtig. Die Abgabenbehörde verkenne die Sachverhaltslage und die rechtliche Qualifizierung der gegenständlichen Akontierung. Es wäre nämlich nicht von monatlich in Teilbeträgen abgerechneten Sonderzahlungen auszugehen, vielmehr wäre zwischen den Arbeitsvertragsparteien eine Akontierung lediglich im Sinne eines kreditierten und auf den Sonderzahlungsanspruch anrechenbaren Darlehensbetrag vereinbart worden. In rechtlicher Hinsicht wären die in Rede stehenden Akontobeträge an Sonderzahlungen somit nichts anderes als bis zum kollektivvertraglichen Fälligkeitstermin hin gewährte Darlehensbeträge, die demzufolge aber auch nicht etwa als Lohnzahlung iSd § 78 Abs 1 EStG 1988 zu qualifizieren seien. Im Weiteren erfolgten noch Ausführungen zu Sonderzahlungen im beitragsrechtlichen und im steuerrechtlichen Sinn, zum Anspruch auf derartige Zahlungen auf Basis des Kollektivvertrages, zu einer (potentiell möglichen) Verschiebung der Fälligkeit auf einzelvertraglicher Grundlage und zum „äußerlichen“ Hinweis auf die Unterschiedlichkeit der Ansprüche im Rahmen der tatsächlichen Auszahlung sowie zu arbeits- und beitragsrechtlicher Judikatur des Obersten Gerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes. Letztlich wäre aber auch dann, wenn man der Auffassung der Abgabenbehörde folgen würde, *„jener Teil der Sonderzahlung, der in Zusammenhalt mit der Abrechnung der Sonderzahlung letztlich nach erfolgter Saldierung mit den gewährten Darlehensbeträgen an die Mitarbeiter einhergehend mit dem Fälligkeitstermin der jeweiligen Sonderzahlung auszubezahlen war, jedenfalls der Lohnsteuerbegünstigung des § 67 Abs. 1 EStG zuzuführen gewesen“*.

Das Finanzamt setzte die Entscheidung über die Beschwerde mit Bescheid vom 23. November 2016 nach § 271 Abs 1 BAO aus.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 18. Juli 2019 wurde die Beschwerde sodann als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt stelle den Verfahrensgang, den Sachverhalt und die bezughabenden gesetzlichen Bestimmungen dar. Zudem wurde ausgeführt, dass die Höhe der Bemessungsgrundlage in Bezug auf die Akontosonderzahlungen von der Beschwerdeführerin selbst bekannt gegeben worden wäre (durch Vorlage des Betriebsjahreslohnkontos). Die Beschwerde wurde als unbegründet abgewiesen.

Daraufhin beantragte die Arbeitgeberin durch ihren rechtsfreundlichen Vertreter die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Gerügt wurde, dass das Finanzamt wegen des nach wie vor wirksamen Aussetzungsbescheides nicht befugt gewesen wäre, die Beschwerdevereentscheidung zu erlassen. Die Ausführungen in der Beschwerdevereentscheidung blieben unkommentiert.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte deren Abweisung.

In der mündlichen Verhandlung am 25. März 2026 bezog sich der Vertreter der Beschwerdeführerin auf die Ausführungen in der Beschwerde und verwies ausdrücklich auf das Erkenntnis BFG 2.10.2023, RV/3101173/2015. Mit diesem Erkenntnis hat das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde der Beschwerdeführerin bezüglich der Jahre 2011 bis 2013 entschieden und die (damals) angefochtenen Haftungsbescheide ersatzlos aufgehoben. Im nunmehr zu entscheidenden Fall würde ein gleich gelagerter Sachverhalt vorliegen.

Seitens des Finanzamtes wurde dem widersprochen und über Aufforderung durch das Gericht eine Berechnung des Prozentsatzes für die Nachversteuerung nach § 86 EStG 1988 nachgereicht und zum Akt genommen.

Durch den Vorsitzenden wurde auf zwei namentlich genannte Dienstnehmer hingewiesen, bei welchen sich die Nachforderung als – nach Ansicht des Gerichtes – unrichtig darstellt.

Am Ende der mündlichen Verhandlung wurde das Begehren des Finanzamtes modifiziert und wurde nunmehr der Antrag gestellt, der Beschwerde teilweise Folge zu geben. Die zwei vom Gericht namentlich genannten Arbeitnehmer wären bei der Nachrechnung auszuscheiden, für die Berechnung der Lohnsteuer nach § 86 EStG 1988 wäre ein %-Satz von 30 anzusetzen.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin wiederholte seinen Antrag auf Stattgabe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, welche im Gast- und Beherbergungsgewerbe tätig ist, beschäftigt Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, welche bei über längere Zeiträume/mehrere Jahre beschäftigten Personen in der ersten Jahreshälfte bis längstens April und in der Folge sodann wieder ab Juni/Juli im Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin standen. Daneben gab es auch Personen, deren Dienstverhältnisse nur über einen kürzeren Zeitraum bestanden. Nach den kollektivvertraglichen Bestimmungen bestand Anspruch auf ein monatliches Entgelt und auf zwei (anteilige) Sonderzahlungen.

Die Auszahlungsmodalitäten stellten sich wie folgt dar:

Neben dem monatlichen Bruttoarbeitslohn wurden unter der Bezeichnung „Akonto plus“ im Regelfall (Ausnahmen bestanden bei Arbeitsantritt oder Arbeitsende während eines Kalendermonats) ebenfalls monatlich gleichbleibende Beträge in der Lohnverrechnung angesetzt. Nach Abzug der Beiträge und Abgaben vom Bruttoarbeitslohn wurden die „Akonto plus“-Zahlungen ohne Abzüge dem Nettoauszahlungsbetrag hinzugerechnet, was zu monatlich im Wesentlichen gleich hohen Auszahlungsbeträgen führte. Am Ende des Dienstverhältnisses bzw. zum Ende des Jahres wurden die (anteiligen) Sonderzahlungen berechnet und der Besteuerung als sonstige Bezüge nach § 67 Abs 1 EStG 1988 unterzogen. Die unter dem Titel „Akonto plus“ im Lohnkonto aufscheinenden Zahlungen wurden unter dem Titel „Akonto minus“ neutralisiert. In jenen Monaten, in welchen die Abrechnung der – nach Kollektivvertrag – sonstigen Bezüge erfolgte, wurden regelmäßig keine Akontozahlungen geleistet.

Bei diesen „Akonto plus“-Zahlungen handelt es sich um Arbeitslohn, der aliquot und im Regelfall der Höhe nach gleich bleibend zur Auszahlung gelangte. Die ausbezahlten Beträge wurden dann auf erst später fällig werdende Bezugsbestandteile (13. und 14. Monatsbezug) angerechnet und sind vereinbarungsgemäß mit der Höhe dieser Lohnbestandteile begrenzt. Im Ausnahmefall einer zu hohen aliquoten Auszahlung erfolgt daher auch eine Rückrechnung. Bei diesen „Akonto plus“-Zahlungen handelt es sich nicht um Arbeitgeberdarlehen.

Die von der Nachforderung betroffenen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sowie die Lohnzahlungszeiträume und die Höhe der jeweiligen Auszahlungsbeträge ergeben sich aus den Einzellohnkonten, welche die Grundlage und Basis für das von der Beschwerdeführerin selbst im Zuge der Prüfung vorgelegte Betriebsjahreslohnkonto bildeten. Der in der Zeile „Akonto plus“ in diesem Betriebsjahreslohnkonto ausgewiesene Betrag wurde vom Finanzamt der Nachversteuerung zu Grunde gelegt.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem unstrittigen Inhalt des Verwaltungsaktes und Folgendem:

Die Art der Abrechnung ist den von der Beschwerdeführerin erstellten Lohnkonten zu entnehmen.

Ein Arbeitgeberdarlehen liegt vor, wenn durch den Arbeitgeber (oder aufgrund des Dienstverhältnisses durch einen Dritten) an den Arbeitnehmer Geld überlassen wird und diese Geldüberlassung auf einem Darlehensvertrag beruht. Ein Arbeitgeberdarlehen liegt dann vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen die jeweiligen Lohnzahlungen (weit) übersteigenden Betrag überlässt und der Arbeitnehmer diesen Betrag in Raten an den Arbeitgeber zurückzahlen muss. Entscheidend sind insbesondere der Wille der Beteiligten sowie klare vertragliche Abmachungen über Verzinsung, Tilgung und Kündigung. Im vorliegenden Fall bestehen (dienst)vertragliche Vereinbarungen, nach welchen, wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt, *„eine monatliche Akontozahlung auf die Urlaubsbeihilfe und die Weihnachtsremuneration“* im monatlich fällig werdenden Auszahlungsbetrag enthalten ist und die genaue Abrechnung (lt Beschwerde *„Saldierung bzw. Aufrechnung“*) bei kollektivvertraglicher Fälligkeit der Sonderzahlungen erfolgt.

Bereits der verwendete Terminus „Akontozahlung“ weist deutlich darauf hin, dass es sich bei diesen Zahlungen um einzelvertraglich vereinbarte monatliche Teilbeträge eines bestimmten Lohnbestandteiles handelt, die bereits vor dem Zeitpunkt, zu dem letztlich ein kollektivvertraglicher Anspruch entstanden ist, fällig werden und laufend (monatlich) zu leisten sind. Auch der Umstand, dass eine genaue Abrechnung zu einem bestimmten Zeitpunkt vereinbart ist, spricht klar dafür, dass diese Zahlungen den vereinbarten Arbeitslohn betreffen. Für eine Beurteilung als „Darlehen“ mangelt es im vorliegenden Fall bereits an einer Darlehensvereinbarung mit klaren Regelungen über Verzinsung, Tilgung und Kündigung. Bei einem Darlehen ist die Darlehenssumme regelmäßig bereits im Vorfeld klar fixiert und, ebenso wie die Höhe und Dauer der Rückzahlungen, nicht abhängig von später eintretenden Umständen (Höhe der Sonderzahlungen, Entlassung usw). Somit ist eine Umdeutung der vorliegend klaren Vereinbarung in einen Darlehensvertrag nicht möglich. Insofern ist in diesem Zusammenhang auch auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Beschwerde zur Auslegung von Normen zu verweisen, die natürlich auch für dienstvertragliche Vereinbarungen gilt.

Die Vorlage des Betriebsjahreslohnkontos im Zuge der Prüfung ergibt sich aus den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung. Wenn der Vertreter der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung ausführt, dass dieses Kontoblatt in seinen Unterlagen nicht vorhanden sei und er auf die Verlässlichkeit seiner Kanzleiangestellten hinweist, welche Eingänge immer vollständig zum Akt geben würde, ist

dazu vorweg festzuhalten, dass die Beschwerdeentscheidung nicht an ihn, sondern an den zustellbevollmächtigten Steuerberater zugestellt wurde. Möglicherweise wurde dem nunmehrigen Vertreter die Beilage von Steuerberater tatsächlich nicht übermittelt. Ungeachtet dieser Möglichkeit wäre es an ihm gelegen gewesen, spätestens im Vorlageantrag das Fehlen dieses Betriebsjahreslohnkontos, auf welches in der Beschwerdeentscheidung klar Bezug genommen wurde, in seinen Unterlagen zu thematisieren. Im Übrigen würde selbst dann, wenn das Betriebsjahreslohnkonto nicht als Beilage zur Beschwerdeentscheidung übermittelt worden wäre, sich nichts daran ändern, dass dieses Betriebsjahreslohnkonto ein aus der Lohnverrechnung der Beschwerdeführerin erstelltes Dokument darstellt und dieses nur über die (Vertreter der) Beschwerdeführerin in den Akt hat gelangen können. Somit ist zweifelsfrei davon auszugehen, dass es von der Beschwerdeführerin bzw. von von ihr beauftragten Personen, welche die Lohnverrechnung für sie durchführten, stammt. Dass sich aus diesem Betriebsjahreslohnkonto die vom Finanzamt herangezogene Bemessungsgrundlage ergibt, ist ebenso offensichtlich wie unbestreitbar. Das Betriebsjahreslohnkonto stellt lediglich eine Aufsummierung der Beträge der einzelnen individuellen Lohnkonten dar und ist aus Letzteren für jede Arbeitnehmerin und jeden Arbeitnehmer ablesbar, wann und in welcher Höhe die in Rede stehenden „Akonto plus“-Zahlungen geleistet wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Eingangs ist festzuhalten, dass die im Folgenden zitierten Gesetzesstellen sich auf jene Fassung beziehen, die für das Streitjahr in Gültigkeit stand.

Nach § 15 Abs 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) nach § 2 Abs 3 Z 4 sind gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

§ 47 Abs 1 EStG 1988 normiert, dass bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer) wird, wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht.

Gemäß § 78 Abs 1 EStG 1988 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 sowie Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung.

§ 82 EStG 1988 bestimmt, dass der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer haftet. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs 2 Z 1 und 4 oder Abs 3 EStG 1988 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

§ 67 Abs 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr gültigen Fassung lautet:

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 Teilstich, Abs 6 bis 8 und Abs 10 nicht zu berücksichtigen.

§ 201 Abs 1 BAO lautet:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Die Festsetzung kann nach Abs 2 der zitierten Gesetzesbestimmung erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden oder
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Gemäß § 202 Abs 1 BAO gilt § 201 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs 1) geltend zu machen.

A) Befugnis zur Vorschreibung:

Die Lohnsteuer ist eine Selbstbemessungsabgabe gemäß § 202 BAO, da die Selbstberechnung der Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt (*Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch § 202) und sind daher die Bestimmungen des § 201 BAO für die Berechtigung zur Erlassung eines Haftungsbescheides sinngemäß anzuwenden. Gegenständlich ist dabei einzig § 201 Abs 2 Z 3 BAO relevant und wurde im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, auf welchen zur Begründung des Bescheides verwiesen wurde, ausdrücklich auf diese Gesetzesbestimmung hingewiesen. Ausgeführt wurde weiters, dass die Festsetzung wegen neu hervorgekommener Tatsachen bzw Beweismittel erfolgte (§ 303 Abs 1 lit b BAO). Um welche Tatsachen bzw Beweismittel es sich dabei handelt, wäre den jeweiligen Sachverhaltsfeststellungen zu entnehmen. Im vorliegenden strittigen Punkt wird auf die Tatsache hingewiesen, dass die Beschäftigten monatliche Akontozahlungen erhalten hätten, die als Nettozahlungen zum laufenden Bezug zur Auszahlung gebracht worden wären und eine Besteuerung erst bei Austritt bzw zum Jahresende als sonstiger Bezug nach § 67 Abs 1 EStG 1988 erfolgt sei. Richtig wäre eine Besteuerung als laufender Bezug bereits bei den jeweiligen Auszahlungen gewesen.

Damit hat das Finanzamt die für die amtswegige (Neu)Festsetzung nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO notwendigen neu hervorgekommenen Umstände ausreichend dargetan und sind diese als Wiederaufnahmegrund geeignet, da die Vorgangsweise bei der Lohnverrechnung des Jahres 2014 dem Finanzamt bis zur Prüfung nicht bekannt gewesen ist und sein konnte. Auch wurde durch den Hinzurechnungsbetrag, welcher sich aus dem während der Prüfung vorgelegten Betriebsjahreslohnkontos ergeben hat, klar erkennbar ein bestimmter Tatsachenkomplex umschrieben. Daraus ist weiters klar ableitbar, welche Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer welche unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen haben. Im Übrigen bildeten die einzelnen Nachforderungspunkte auch das Thema bei der Schlussbesprechung, in welcher der (damalig anwesende) Vertreter der Beschwerdeführerin mit seiner Unterschrift bestätigte, dass der festgestellte Sachverhalt ausführlich dargelegt wurde.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes steht es einer meritorischen Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes auch nicht entgegen, wenn die Namen der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, welche die strittigen Lohnzahlungen erhalten haben, in den Bescheiden nicht angeführt werden, sofern die Haftungsinanspruchnahme für ausschließlich namentlich bekannte Arbeitnehmer erfolgte (VwGH 12.06.2019, Ro 2017/13/0016). Die Bekanntheit der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer ergibt sich aus der Zusammenschau von

Betriebsjahreslohnkonto und den Einzellohnkonten.

Damit unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt wesentlich von dem Sachverhalt, welcher der vom Vertreter der Beschwerdeführerin angesprochenen Entscheidung des BFG betreffend die Vorjahre zu Grunde gelegt wurde. Im damaligen Erkenntnis wird nämlich ausgeführt, dass nicht alle Arbeitnehmer, die monatliche Vorauszahlungen auf Sonderzahlungen erhalten haben, von der Abgabenbehörde in ihre Berechnungen einbezogen worden wären und daher nicht nachvollziehbar angegeben worden sei, auf welche konkreten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer bzw Gruppen von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sich diese Feststellung bezieht.

Letztlich wurde im gegenständlichen Fall auch die Ermessensübung im Bericht ausreichend begründet. Besondere Umstände, die im Rahmen der Billigkeitsprüfung zu einer Nichtvorschreibung des strittigen Betrages führen könnten, wurden im Beschwerdeverfahren nicht vorgebracht und sind solche auch nicht ersichtlich.

B) Formelle Mängel:

Zur behaupteten formellen Unrichtigkeit des bekämpften Bescheides ist festzuhalten, dass ein Verweis (etwa auf den Bericht über die Prüfung oder auf das Protokoll über die Schlussbesprechung) in der Begründung eines Bescheides zulässig und rechtskonform ist (idS zuletzt VwGH 18.6.2024, Ra 2023/13/0074, und VwGH 13.1.2023, Ra 2022/15/0047). Im Übrigen wurde das Thema „Akonto-Zahlungen“ nicht nur in der Schlussbesprechung thematisiert, sondern erfolgte die Nachversteuerung auf Grund des – wie in der Beschwerdevorentscheidung unwidersprochen ausgeführt - von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Betriebsjahreslohnkontos. Es kann somit keine Rede davon sein, dass eine Aufschlüsselung der einzelnen hinzugerechneten Beträge und die von der Hinzurechnung betroffenen Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer der Beschwerdeführerin nicht bekannt seien.

Wenn im Vorlageantrag gerügt wird, dass das Finanzamt die Beschwerdevorentscheidung trotz aufrechtem Aussetzungsbescheid (vom 23. November 2016) erlassen hat, ist darauf zu verweisen, dass nach der Rechtsprechung (vgl VwGH 11.12.1996, 95/13/0240, VwGH 13.5.2003, 99/15/0238, oder VwGH 24.5.2007, 2006/15/0365) § 271 BAO der Partei kein subjektiv-öffentliches Recht auf das Unterbleiben einer Entscheidung über die Beschwerde einräumt, sodass auch eine objektiv rechtswidrige Fortsetzung des Beschwerdeverfahrens von der Partei nicht erfolgreich gerügt werden kann (vgl *Ritz*, BAO⁶; § 271 Tz 22).

C) Inhaltliche Unrichtigkeit:

Zur bemängelten inhaltlichen Unrichtigkeit ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen. Wie der Gerichtshof regelmäßig zur Vorschrift des

§ 67 Abs 1 EStG 1988 erkennt, liegen sonstige Bezüge im Sinne dieser Gesetzesbestimmung dann vor, wenn sie sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Anspruch abgeleitet werden kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden. Eine begünstigte Besteuerung als sonstiger Bezug iSd § 67 Abs 1 EStG 1988 kommt nur in Frage, wenn beide genannten Voraussetzungen vorliegen. Kommt es zu einer (aliquoten) monatlichen Auszahlung von Bezügen, die nach zB einer lohngestaltenden Vorschrift als 13. oder 14. Bezug zu bezahlen sind, steht alleine der Auszahlungsmodus der steuerlichen Einordnung als sonstigem Bezug entgegen (vgl idS VwGH 25.7.2018, Ro 2017/13/0005, Tz 18 mwN). Es ist daher – im Gegensatz zu den Ausführungen der Beschwerdeführerin auf Seite 7f der Beschwerde - ausgeschlossen, dass nach § 67 Abs 1 EStG 1988 zu besteuernde sonstige Bezüge alleine auf Grund des Rechtstitels vorliegen können. Dies stellt auch keinen Widerspruch zum von der Beschwerdeführerin angesprochenen „*Vorrang des Wortlautes der Norm*“ dar, da die Modalität der Auszahlung den kollektivvertraglich gewährleisteten Vorgaben nicht entspricht, wodurch eben gerade kein kollektivvertraglich normierter 13. und 14. Bezug ausbezahlt wurde. Eine arbeitsrechtliche Beurteilung dieser Vorgangsweise hat das Bundesfinanzgericht ebensowenig zu treffen, wie eine sozialversicherungsrechtliche und kann sich die steuerrechtliche Beurteilung grundsätzlich von einer Beurteilung in anderen Rechtsbereichen unterscheiden (vgl idS VwGH 24.2.1999, 98/13/0014). Dies nicht zuletzt auch auf Grund des Umstandes, dass im sozialversicherungsrechtlichen Bereich das Anspruchsprinzip gilt, während im steuerrechtlichen Bereich bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich vom Zuflussprinzip auszugehen ist. Deshalb ist auf die Ausführungen in der Beschwerde zur Judikatur zur arbeitsrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Behandlung von laufend ausbezahlten Sonderzahlungsteilen (Seite 7 der Beschwerde) nicht weiter einzugehen.

Im vorliegenden Fall wurden Teile der lt Kollektivvertrag anfallenden Sonderzahlungen entsprechend der Vereinbarungen in den Dienstverträgen aliquotiert und in monatlichen Teilbeträgen ausbezahlt. Entsprechend den genannten Einzelvereinbarungen bestand ein monatlicher Anspruch auf Auszahlung. Der Umdeutung auf Darlehensgewährungen, welche im Übrigen auf Grund der monatlichen Auszahlung lediglich geringer Beträge jeglicher Übung im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr im Zusammenhang mit Darlehensgewährungen (Sinn eines Darlehens ist regelmäßig die Abdeckung eines kurzfristig auftretenden größeren Bedarfs an Liquidität) widersprechen würde, ist – siehe oben „Beweiswürdigung“ – nicht möglich. Es handelt sich daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eindeutig um Arbeitslohn, welcher auf Grund der Auszahlungsmodalität nicht als sonstiger Bezug iSd § 67 Abs 1 EStG 1988 begünstigt, sondern als laufender Bezug zu besteuern war. Ergänzend ist noch festzuhalten, dass auch keine Bezüge nach § 67 Abs 10 EStG 1988 vorliegen (vgl nochmals das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juli 2018).

Nach § 78 Abs 1 EStG 1988 hätte die Arbeitgeberin bei der Auszahlung somit die

entsprechende Lohnsteuer einbehalten müssen und haftet diese nach § 82 EStG 1988 dem Bund für die nicht erfolgte Einbehaltung und Abfuhr.

Hinsichtlich des Beschwerdeeinwandes, dass jener Teil der Sonderzahlungen, der nach Saldierung mit den Akontozahlungen im Zeitpunkt der kollektivvertraglichen Fälligkeit der dort geregelten Sonderzahlungen zur Auszahlung gelangte, jedenfalls als Sonderzahlung nach § 67 Abs 1 EStG 1988 zu besteuern wäre, ist festzuhalten, dass diese Beträge ohnehin nicht nachversteuert wurden. Wie aus den vorliegenden Einzellohnkonten klar ersichtlich ist, wurde in den Monaten, in welchen die Sonderzahlung abgerechnet wurde, regelmäßig (einen Arbeitnehmer – siehe unten letzter Absatz) kein „Akonto plus“-Betrag ausbezahlt, sondern wurden unter dem Titel „Akonto minus“ die bis dahin ausbezahlten „Akonto plus“-Beträge saldiert und in Abzug gebracht. Da die Nachversteuerung ausschließlich auf Grund der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Zusammenstellung der „Akonto plus“-Zahlungen erfolgte, waren die Teile, welche diese Zahlungen überstiegen haben, nicht Gegenstand der Nachversteuerung. Dieser Umstand wurde dem Vertreter der Beschwerdeführerin im Zuge der mündlichen Verhandlung an Hand eines konkreten Einzellohnkontos erläutert und wurde dazu seitens des Vertreters der Beschwerdeführerin kein weiteres Vorbringen erstattet.

§ 86 Abs 2 EStG 1988 bestimmt:

Ergibt sich bei einer Lohnsteuerprüfung, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderung entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, so kann die Nachforderung in einem Pauschbetrag erfolgen. Bei der Festsetzung dieses Pauschbetrages ist auf die Anzahl der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer, die Steuerabsetzbeträge sowie auf die durchschnittliche Höhe des Arbeitslohnes der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer Bedacht zu nehmen.

Im vorliegenden Fall umfasst die Nachforderung über 60 Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, weshalb eine Nachforderung nach § 86 Abs 2 EStG 1988 geboten und zulässig ist. Es wäre mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden, für diese Anzahl von Beschäftigten die Lohnverrechnung neu zu erstellen.

Die Nachversteuerung erfolgte im bekämpften Bescheid mit einem Pauschalsatz von 32% der von der Beschwerdeführerin bekannt gegebenen Gesamtsumme der „Akonto plus“-Zahlungen im Jahr 2014. Über Aufforderung des Gerichtes wurde die Berechnung des Pauschalsatzes seitens des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung nochmals erläutert und eine neue Berechnung basierend auf den Zuflüssen der einzelnen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, deren Spitzensteuersatz und der mit diesen Zuflüssen im Zusammenhang stehenden 6%igen einbehaltenen Lohnsteuer vorgelegt. Aus dieser Unterlage ergibt sich – auch wenn die beiden unten namentlich angeführten Beschäftigten noch aus der Berechnung ausgeschieden werden - ein für die Nachversteuerung relevanter durchschnittlicher Steuersatz von (abgerundet) 30%. Das Berechnungsblatt wurde dem Vertreter der Beschwerdeführerin in der mündlichen

Verhandlung ausgehändigt. Bedenken gegen diese Berechnung oder Fehler in dieser Berechnung konnten nicht festgestellt werden.

Bei der Durchsicht der Einzellohnkonten ist dem Gericht aufgefallen, dass hinsichtlich der Dienstnehmerin ***DN1*** im Lohnkonto für Jänner in der Zeile „Akonto plus“ ein Betrag von € 195,00 aufscheint, der vom Finanzamt in die Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung einbezogen wurde. Dieser Betrag wurde jedoch im Feber in gleicher Höhe in der Zeile „Akonto minus“ wieder in Abzug gebracht. Nachdem der Dienstnehmerin im Jahr 2014 keine Sonderzahlung zugestanden ist bzw ausbezahlt wurde, ist die Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung um diesen Betrag zu reduzieren.

Beim Dienstnehmer ***DN2*** wurde im Jänner sowohl in der Zeile „Akonto plus“ als auch in der Zeile „Akonto minus“ ein Betrag von € 93,33 ausgewiesen. Es wurde auch eine (anteilige) Sonderzahlung abgerechnet. Nachdem sich die Akonto-Beträge neutralisieren und nur die für Jänner (Monat des Endes des Dienstverhältnisses) kollektivvertraglich zustehende Sonderzahlung abgerechnet wurde, ist die Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung auch um diesen Betrag zu reduzieren.

Damit errechnet sich die strittige Nachforderung wie folgt:

BMGI Akontozahlungen lt bekämpftem Bescheid	€	67.042,54
abzügl Beträge lt obigen Ausführungen	€	- 288,33
BMGI Akontozahlungen lt BFG	€	66.754,21
Lohnsteuer - Steuersatz 30%	€	20.026,26
informativ zzgl unstrittige Nachforderungen	€	2.031,14
Nachforderung 2014 gesamt	€	22.057,40

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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

Im vorliegenden Fall hat das Bundesfinanzgericht auf Grund des in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhaltes in Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (s die oben angeführten Erkenntnisse) entschieden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen.

Innsbruck, am 26. März 2026