



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-Bank, vom 7. April 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 11. März 2011 betreffend Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Die in den Haftungsbescheiden gemäß § 82 EStG angeführten Lohnsteuern, für deren Einbehaltung und Abfuhr die Berufungswerberin haftet, werden auf 1.596,00 € für jedes Jahr (2006, 2007, 2008 und 2009) reduziert. Insgesamt haftet die Berufungswerberin daher für Lohnsteuer in Höhe von 6.384,00 €. Diese Abgabenschuldigkeit wurde von der Berufungswerberin bereits entrichtet.

Die Dienstgeberbeiträge werden wie folgt festgesetzt:

Jahr	Dienstgeberbeitrag	selbstberechneter Betrag	Nachforderung
2006	81.931,53	81.742,53	189,00
2007	82.375,14	82.186,14	189,00
2008	85.775,00	85.586,00	189,00
2009	90.498,72	90.309,72	189,00

Die Nachforderungen an Dienstgeberbeiträgen in Höhe von insgesamt 756,00 € wurden von der Berufungswerberin bereits entrichtet.

Die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen werden wie folgt festgesetzt:

Jahr	Zuschlag zum DB	selbstberechneter Betrag	Nachforderung
2006	6.554,55	6.539,43	15,12
2007	6.590,03	6.574,91	15,12
2008	6.862,04	6.846,92	15,12
2009	7.239,90	7.224,78	15,12

Die Nachforderungen an Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen in Höhe von insgesamt 60,48 € wurden von der Berufungswerberin bereits entrichtet.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung betreffend den Zeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2009 traf der Prüfer im Bericht vom 11.3.2011 unter anderem folgende Feststellung:

Tz 1 Mitarbeiterbeteiligung/Erfolgsprämien

Im Prüfungszeitraum wurden Erfolgsprämien, die auf Grund der Verprovisionierung von Versicherungs- bzw. Bausparverträgen erzielt worden sind, ausgezahlt. Diese Provisionen basierten auf einer Provisionsordnung vom 1.1.1998, in der die entsprechenden Regelungen getroffen worden sind. Über Mitteilung der Geschäftsleitung erfahren die Mitarbeiter zum Ende des Jahres, wie hoch diese Provisionen sind und erhalten gleichzeitig den Hinweis, dass auch bis Mitte November Geschäftsanteile als Mitarbeiterbeteiligung gezeichnet werden können. Diese Beteiligung ist beschränkt mit max. der Höhe der Provisionsausschüttung bzw. des max. steuerlich begünstigten Betrages von 1.460,- € / Jahr. Die Höhe der tatsächlichen Beteiligung wurde dem jeweiligen Mitarbeiter überlassen, d.h. jeder Mitarbeiter konnte für sich entscheiden, in welcher Höhe er die Beteiligung zeichnet. Die Aufsplittung der Gesamt-Provision in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Anteil ist nach Ansicht der Prüfung nicht statthaft, da nicht aus einer Gesamtprämie willkürlich steuerbefreite Bezugsteile herausgerechnet werden können. Es muss vielmehr die Höhe des gewährten Vorteils nach objektiven Merkmalen unterschiedlich gestaffelt sein (z.B. im Ausmaß eines Prozentsatzes des Bruttobezuges), da nicht nach subjektiven Kriterien und Wünschen die Höhe des steuerfreien Betrages gewählt werden kann. Die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Zif. 15 b EStG liegt somit nicht vor. Die Nachversteuerung erfolgt mit einem pauschalen Prozentsatz von 38 % Lohnsteuer, da die meisten Arbeitnehmer mit ihren Bezügen in dieser Progressionsstufe liegen und bereits eine Überschreitung des Jahressechstels vorliegt. Die Beteiligung für 2005 wurde im Februar 2006 rückgerollt und die ursprünglich entrichtete Lohnsteuer den Mitarbeitern

zurückgezahlt, es ist daher entsprechend dem Zuflussprinzip (§ 19 EStG) die Erfolgsprämie der Nachversteuerungsgrundlage (Lohnsteuer, DB, DZ und KommSt) hinzuzurechnen.

Eine weitere Feststellung betraf Sachbezüge der Mitarbeiter, deren Nachversteuerung von der Berufungswerberin jedoch nicht angefochten wurde.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und nahm die Berufungswerberin mit Bescheiden vom 11.3.2011 für Lohnsteuern der Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 in Höhe von jeweils 12.193,54 € in Anspruch. Ferner wurden Säumniszuschläge von diesen Lohnsteuern in Höhe von jeweils 243,87 € festgesetzt. Schließlich wurden die Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen für die genannten Jahre neu festgesetzt, woraus sich jährliche Nachforderungen in Höhe von 1.443,97 € (DB) und 115,52 € (DZ) ergaben.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Berufung vom 7.4.2011, in der nur die Nichtanerkennung der Steuerfreiheit der Mitarbeiterbeteiligungen bekämpft wurde. Gegen die Nachversteuerung der Sachbezüge wurden dagegen keine Einwände vorgebracht. In der Begründung wurde die Feststellung des Prüfers zitiert, die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Zif. 15 lit. b EStG wiedergegeben und ausgeführt, dass deren Voraussetzungen jedenfalls gegeben seien. Auch das Kriterium der unterschiedlichen Staffelung nach objektiven Kriterien sei erfüllt. Die Berufungswerberin biete ihren Mitarbeitern Mitarbeiterbeteiligungen in Höhe der Provisionsausschüttungen, maximal jedoch in Höhe der steuerlichen Begünstigung von 1.460 € an. Die Provisionen stammten aus Bauspar- und Versicherungsverträgen und flössen zur Gänze der Bank zu. Die Provisionsregelung für die Mitarbeiter sei so gestaltet, dass 20 % der erzielten Provisionen zur Auszahlung gelangen. Die Hälfte davon werde gleichmäßig an alle Mitarbeiter verteilt, die andere Hälfte hänge vom Erfolg des jeweiligen Mitarbeiters ab. Der Mitarbeiter könne sich entscheiden, ob er die Provision in Form einer Mitarbeiterbeteiligung oder als sonstigen Bezug erhalten möchte. Die Höhe der Mitarbeiterbeteiligung richte sich daher keineswegs nach subjektiven Kriterien und sei auch nicht nach individuellen Wünschen frei wählbar. Sie sei vielmehr abhängig vom Erfolg, der von allen Mitarbeitern erzielt werde und könne anhand von objektiven Kriterien aufgrund einer genau festgelegten Regelung leicht nachvollzogen werden. Es werde daher beantragt, von einer Nachversteuerung sowie einer Festsetzung eines Säumniszuschlages sowie des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag abzusehen und die Bescheide aufzuheben. Weiters wurde die Aussetzung der Einhebung der gesamten Nachforderungen beantragt.

Das Finanzamt bewilligte die Aussetzung der Einhebung nur hinsichtlich jener Teile der Nachforderungen, die aus der Tz 1 des Berichtes resultieren, und die in der Berufung mit näherer Begründung bestritten wurden. Ferner wurden die festgesetzten Säumniszuschläge

ausgesetzt. Die Nachforderungen aus der Nachversteuerung der Sachbezüge wurden am 21.4.2011 entrichtet.

Das Finanzamt legte die Berufung nur betreffend die strittigen Lohnabgaben an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Soweit die Berufung die Säumniszuschläge betrifft, wurde sie an das zuständige Team Abgabensicherung zur Erledigung übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall allein die Rechtsfrage, ob die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Zif. 15 lit. b EStG zur Anwendung gelangt. Diese Bestimmung normiert:

Von der Einkommensteuer sind befreit der Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Kapitalanteilen (Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen oder an Unternehmen, die im Rahmen eines Sektors gesellschaftsrechtlich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden sind oder sich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers in einem Haftungsverbund gemäß § 30 Abs. 2a Bankwesengesetz befinden bis zu einem Betrag von 1.460 Euro jährlich nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen:

Der Arbeitgeber muss den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewähren.

Besteht die Beteiligung in Form von Wertpapieren, müssen diese vom Arbeitnehmer bei einem inländischen Kreditinstitut hinterlegt werden. Anstelle der Hinterlegung bei einem inländischen Kreditinstitut können die vom Arbeitnehmer erworbenen Beteiligungen einem von Arbeitgeber und Arbeitnehmervertretung bestimmten Rechtsträger zur (treuhändigen) Verwaltung übertragen werden.

Überträgt der Arbeitnehmer die Beteiligung vor Ablauf des fünften auf das Kalenderjahr der Anschaffung (Erwerb) folgenden Jahres unter Lebenden, hat der Arbeitgeber den steuerfrei belassenen Betrag zu jenem Zeitpunkt, in dem er davon Kenntnis erlangt, als sonstigen Bezug zu versteuern. Der Arbeitnehmer hat bis 31. März jeden Jahres die Einhaltung der Behaltefrist dem Arbeitgeber nachzuweisen. Der Nachweis ist zum Lohnkonto zu nehmen. Erfolgt eine Übertragung der Beteiligung vor Ablauf der Behaltefrist, ist dies dem Arbeitgeber unverzüglich zu melden. Die Meldeverpflichtung und die Besteuerung entfallen, wenn die Übertragung bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses erfolgt.

Die Steuerbefreiung der Mitarbeiterbeteiligungen ist davon abhängig, dass der Arbeitgeber sie an alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen seiner Arbeitnehmer gewährt. Dass diese Voraussetzung nicht erfüllt wäre, wurde vom Prüfer nicht festgestellt.

Es trifft zwar zu, dass innerhalb aller Arbeitnehmer oder einer Gruppe von Arbeitnehmern die Höhe der Zuwendungen nach objektiven Merkmalen unterschiedlich gestaffelt sein **kann**, z.B. im Ausmaß eines Prozentsatzes des Bruttobezuges (Doralt, EStG, § 3 Tz 70/1 mit Hinweis auf Müller, SWK 2001, 859 – richtig: SWK 2001, 553 ff mit Beispiel auf Seite 555; LStR Rz 85). Das Fehlen einer solchen Staffelung nach objektiven Kriterien beseitigt die Steuerfreiheit jedoch ebenso wenig wie etwa der Umstand, dass der Vorteil nicht von allen Mitarbeitern in

Anspruch genommen wird. Es ist durchaus möglich, dass sich einzelne Arbeitnehmer anstelle der Mitarbeiterbeteiligung für einen steuerpflichtigen Geldbetrag entscheiden (Doralt, EStG, § 3 Tz 91/2; Hofstätter-Reichel, EStG, § 3 Tz 20.1). Warum diese Entscheidungsfreiheit der Mitarbeiter nicht auch die Höhe der tatsächlichen Beteiligung umfassen soll, wurde nicht überzeugend begründet. Im Gegenteil ist es für die Steuerfreiheit solcher Leistungen des Arbeitgebers kennzeichnend, dass deren Empfängerkreis zwar durch die Betriebszugehörigkeit eingeschränkt ist, bei denen aber im Zeitpunkt ihrer "Erbringung" (genauer: Anbietung durch den Arbeitgeber) nicht feststeht, wie vielen und im einzelnen welchen Arbeitnehmern sie überhaupt *und in welchem Ausmaß* sie den einzelnen von ihnen zukommt (Hofstätter/Reichel, a.a.O.).

Der Berufung war daher stattzugeben und die Haftung für Lohnsteuer auf die Nachforderungen aus den gewährten Sachbezügen einzuschränken; gleiches gilt für die Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen. Soweit sich die Berufung gegen die Säumniszuschläge betreffend Lohnsteuer richtet, wird dieser vom Finanzamt stattzugeben sein, da sich die Nachforderungen für die einzelnen Jahre auf nur mehr 1.596,00 € reduzieren, sich daraus Säumniszuschläge von nur 31,92 € ergäben, gemäß § 217 Abs. 10 BAO jedoch Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen sind.

Linz, am 12. April 2013