

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch "CURA" Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H., Gumpendorfer Straße 26, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 22.06.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 29.05.2017, betreffend Einkommensteuer 2016 (Arbeitnehmerveranlagung) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war von 1.6.1988 bis 31.12.1998 als Angestellter bei der Österreichischen Flugunternehmen AG tätig und bezieht seither Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Pensionist.

Im Jahr 2016 erhielt der Bf. neben seinem Pensionsbezug der Pensionsversicherungsanstalt von seinem ehemaligen Arbeitgeber, der Österreichischen Flugunternehmen AG, elfmal Bezüge in Höhe von € 51,71, somit insgesamt € 568,81. Der Bf. hat diese Bezüge als Mitarbeiterrabatte für den Bezug von Flugtickets erklärt und die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 beantragt.

In dem am 29.05.2017 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2016, hat die Behörde aufgrund der vorliegenden Lohnzettel der Österreichischen Flugunternehmen AG die Bezüge jedoch als steuerpflichtige Bezüge (KZ 210, 245) veranlagt.

Dagegen erhob der steuerliche Vertreter des Bf. fristgerecht Beschwerde und brachte vor, dass es sich bei den vom ehemaligen Arbeitgeber übermittelten Lohnzetteln um Mitarbeiterrabatte für den Bezug von Flugtickets handle und die Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 anzuwenden seien.

Die Rabatte würden zwar im Einzelfall die 20 % des Ticketspreises übersteigen, aber in Summe werde die Freigrenze von € 1.000 nicht überschritten. Der steuerliche Vertreter des Bf. beantragte daher die Bezüge als Steuerbefreiung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 zu werten.

Weiters führte er Folgendes aus:

"Die Meldungen der Mitarbeiterrebate, auch für ehemalige Dienstnehmer von der Österreichischen Flugunternehmen AG, beruhen auf einer Erledigung einer sachverhaltsbezogenen Anfrage vom 2.1. und 12.2.2016 des Finanzamtes Wien 1/23 (Fachbereichsleiterin Mag. X). Dort wurde offensichtlich unter Anlehnung an die Wartungserlässe 2015 und 2016 ausgeführt, dass "Voraussetzungen für die Anerkennung der Steuerfreiheit ist, dass der Mitarbeiterrabatt allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eingeräumt wird, Pensionisten (aber) keine Arbeitnehmer iSd § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 sind."

Die im vorstehenden Zitat enthaltene Aussage der Finanzverwaltung "Pensionisten sind keine Arbeitnehmer iSd § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988" ist aus dem Zusammenhalt der gesetzlichen Bestimmungen, der eingängigen Rechtsprechung und Meinungen im Fachschrifttum nicht abzuleiten. Auch differenzieren die Lohnsteuerrichtlinien selbst (nicht aus rechtlichen sondern sogenannten "verwaltungsökonomischen Gründen") über die Anwendbarkeit von Bestimmungen des § 3 EStG 1998 (richtig 1988) höchst widersprüchlich. Demnach erweisen sich die in der Anfragebeantwortung bezüglich der Rabatte an ehemalige Mitarbeiter (Pensionisten) getroffenen Aussagen als nicht haltbar.

Unsere Kanzlei hat in einem gleich gelagerten Fall einer Österreichischen Flugunternehmen AG-Pensionistin deshalb eine umfangreiche Musterbeschwerde eingebracht, die kürzlich mit Bescheid vom 19.5.2017 seitens des Finanzamtes 2/20/21/22 positiv erledigt wurde.

Im Sinne der Verwaltungsvereinfachung verzichten wir im vorliegenden Beschwerdefall auf die Vorlage dieser umfangreichen Beschwerdeschrift (8 Seiten und Beilagen), behalten uns jedoch vor, die vorliegende Beschwerde nötigenfalls diesbezüglich zu ergänzen.

Wir nehmen an, dass im Zusammenhang mit der vorstehend erwähnten positiven Rechtsmittelentscheidung der zuständige österreichweite Fachbereichsleiter eingebunden

war und regen an, dass im Falle das dortige Finanzamt beabsichtigt die vorliegende Beschwerde abzuweisen, vorher ein Einvernehmen mit dem Fachbereichsleiter herstellt."

In der am **24.10.2017** erlassenen **Beschwerdevorentscheidung** wies das Finanzamt die **Beschwerde ab** und begründete dies damit, dass sich der § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 nur auf „Mitarbeiter“ und somit auf „aktive Dienstnehmer“, wozu der Bf. als Pensionist nicht zähle, beziehe. Folglich sind die gewährten geldwerten Vorteile (Flugtickets) nicht als steuerfrei zu behandeln.

Zudem merkte das Finanzamt an, dass der Bescheid eines Finanzamtes für die Entscheidung eines anderen Finanzamtes in einem ähnlichen oder gleichgelagerten Fall nicht bindend sei.

In dem in weiterer Folge am 17.11.2017 eingebrachten **Vorlageantrag** beantragte der steuerliche Vertreter die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und brachte ergänzend zu den seinerzeitigen Beschwerdeausführungen vor:

"1.) Die für Herrn Bf. bei der Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von insgesamt € 27.989,97 setzen sich aus Pensionsbezügen der PVA € 27.421,16, sowie von der Österreichischen Flugunternehmen AG insgesamt (11 Lohnzettel) mit € 568,81 gemeldeten Personalrabatten zusammen. Bei den Personalrabatten handelt es sich um geldwerte Vorteile aus dem für ehemalige Dienstnehmer mit der Betriebsvereinbarung vom 17.11.2008 geregelten Bezug von ermäßigten Flugscheinen. Der für unseren Mandanten gemeldete Gesamtrabattbetrag von € 568,81 betrifft den Preisnachlass für einige, von Herrn B. zusammen mit seiner Gattin unternommene Flugreisen (Teneriffa, Toronto, Chicago, Mauritius).

Der Preisvorteil wurde seitens der Österreichischen Flugunternehmen AG unter Zugrundelegung der sachverhaltsbezogenen Anfrageerledigungen vom 12.1. (richtig 21.01.2016) und 12.2.2016 (siehe Anlagen 2 u. 3) des Finanzamtes Wien 1/23 (Fachbereich Mag. X) betragsmäßig ermittelt.

Der gesamte Mitarbeiterrabatt, auch jener der die Tickets erwähnten Ehegattin betroffen hat, wurde ausschließlich unserem Mandanten als ehemaliger Mitarbeiter der Österreichischen Flugunternehmen AG zugerechnet.

Zugleich hat die Österreichische Flugunternehmen AG der in der Anfragebeantwortung vom 12.2.2016 dargelegten Ansicht der Finanzbehörde, dass die § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 lit. c bzw. d enthaltenen Steuerbefreiungen für "Pensionisten-Tickets" nicht gelten sollen, Rechnung getragen und Lohnsteuerbescheinigungen (Lohnzettelart Nr. 10, "sonstige Pensionisten") übermittelt, in welchen der Gesamtrabatt als steuerpflichtig unter KZ 245 ausgewiesen war.

Der Vollständigkeit halber sei hier noch festgehalten, dass unser Mandant keine Firmenpension von der Österreichischen Flugunternehmen AG bezieht, sondern ASVG-Pensionist ist.

2.) Die unter 1. erwähnte Rechtsansicht der Finanzverwaltung hat zwischenzeitig auch Eingang in die Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Wartungserlässe 2015 und 2016) gefunden, wo unter RZ 104 § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 u.a. ausgeführt wird "Voraussetzung für die Anerkennung der Steuerfreiheit ist, dass der Mitarbeiterrabatt allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eingeräumt wird (Pensionisten sind keine Arbeitnehmer iSd § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988)". Die sehr kurz gehaltene in der Beschwerdeentscheidung erfolgte Abweisung unserer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 (richtig 2016) bezieht sich ausschließlich auf die unreflektierte Übernahme der vorstehend zitierten Ausführungen in der Randziffer 104.

Die im vorstehenden Zitat im Klammerausdruck enthaltene Aussage der Finanzverwaltung "Pensionisten sind keine Arbeitnehmer iSd § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988" ist, wie im Folgenden zu erläutern sein wird, aus dem Zusammenhalt der gesetzlichen Bestimmungen, der einschlägigen Rechtsprechung und Meinungen im Fachschrifttum nicht abzuleiten. Auch differenzieren die Lohnsteuerrichtlinien selbst (nicht aus rechtlichen sondern sogenannten "verwaltungsökonomischen Gründen") über die Anwendbarkeit von Bestimmungen des § 3 EStG 1988 höchst widersprüchlich.

Die Formulierung "Pensionisten" ist sehr allgemein gehalten und kann wohl nur unter dem Begriff "redaktionelle Ungenauigkeiten" eingeordnet werden. Es wird in der Folge davon auszugehen sein, dass darunter nur ehemalige Dienstnehmer jenes Unternehmens gemeint sind, das auch die Rabatte gewährt hat!

Im Lichte des durch das StRefG 2015/2016 geänderten Wortlautes der Z 21 des § 3 EStG und dem neuerdings enthaltenen Verweis auf § 15 Abs. 2 Z 3 lit. a leg. cit. bringen diese Neuregelungen u.E. keine so weitgehenden Änderungen mit sich, um die nunmehr im Zusammenhang mit der Gewährung von Personalrabatten vertretenen Rechtsansicht der Finanzverwaltung zu rechtfertigen.

Die Verwendung der Bezeichnung "Arbeitgeber" bzw. "Mitarbeiter" haben i.S. der bisherigen Judikatur und Lehrmeinung weiterhin auch synonym für die Begriffe "ehemalige Arbeitgeber" bzw. "ehemaliger Mitarbeiter" (unbeschadet ob es sich um einen Bezieher einer Firmenpension handelt, oder nur um einen ehemaligen Mitarbeiter ohne Firmenpensionsbezug handelt) zu gelten.

3. Der Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z 21 EStG idF vor dem StRefG 2015/2016 "Der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen Beförderung der eigenen Arbeitnehmer und ihrer Angehörigen bei Beförderungsunternehmen" umfasste nicht nur aktive Dienstnehmer und schloss weder Pensionisten noch andere ehemalige Arbeitnehmer aus. Die Formulierung "eigene" Arbeitnehmer bedeutete vielmehr, dass "betriebsfremde" Arbeitnehmer der Steuerbegünstigung nicht teilhaftig werden sollten. Dies geht auch aus dem Hinweis des

VwGH in seinem Erkenntnis v. 19.9.2013, 2013/15/1083, (richtig VwGH vom 19.9.2013, 2013/15/0183) hervor, wenn er auf den Bericht des seinerzeitigen Finanz- und Budgetausschusses des NR verwiesen hat.

4. Der oben unter 2. erwähnte Verweis des nunmehr in Geltung stehenden § 3 Abs. 1 Z. 21 auf § 15 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG ist insoweit rechtssystematisch wichtig, als § 15 am Beginn des 4. Abschnittes des EStG steht, der vom Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten handelt. Es wird dort auf die Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 leg. cit. verwiesen. Von Interesse ist hier insbesondere der Verweis auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988).

5. § 25 (1) EStG normiert unter Z 1 lit. a wiederum die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als "Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder ehemaligen Dienstverhältnis". Bei dem von unserem Mandanten aus dem verbilligten Bezug von Flugscheinen der Österreichischen Flugunternehmen AG gezogenem Vorteil handelt es sich demnach um eine Rabattgewährung, die ehemaligen Dienstnehmern, wie bereits erwähnt, aufgrund der einschlägigen Bestimmungen des Kollektivvertrages zusteht und mit dem vormals bestandenen Dienstverhältnis zusammenhängt. In § 47 EStG 1988 (4. Abschnitt, 5. Teil) werden als Arbeitnehmer "natürliche Personen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen", festgeschrieben.

Somit schließt sich der Verweis der Rechtsbeziehungen, die das EStG nach wie vor normiert: Ehemalige Dienstnehmer sind demnach Arbeitnehmer; ein arbeitsrechtliches Anstellungsverhältnis (aktives Dienstverhältnis) ist nicht nötig.

6. Die neue Z 21 verweist, entgegen der bisherigen Regelung (siehe oben unter 3.), nicht mehr auf "eigene" Mitarbeiter sondern bestimmt: "Der Mitarbeiterrabatt wird allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eingeräumt". In diesem Zusammenhang erscheint die bisherige (zur alten Formulierung der Z 21) ergangene Judikatur als überholt. Es reduziert sich somit die Frage der Anwendbarkeit der Steuerbegünstigung wieder auf die Fragestellung, inwieweit im Lichte der neuen Regelung der Z 21 auch in den Ruhestand getretene, ehemalige Mitarbeiter (im oben dargestellten unveränderten steuerlichen Sinn) bzw. Bezieher einer Firmenpension einer begünstigungsfähigen Gruppe von Arbeitnehmern angehörig sein können.

U.E. ist es unzulässig, den Begriff des Arbeitnehmers in den hier in Rede stehenden Zusammenhang im Sinne eines (arbeitsrechtlichen) Arbeits- oder Beschäftigungsverhältnisses umzufunktionieren. Die Formulierung der neuen Bestimmung lässt jeden Bezug auf diese außersteuerliche Anknüpfungspunkte vermissen. Hätte der Gesetzgeber dies beabsichtigt, wäre es an ihm gelegen gewesen, die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung auf aktive Arbeitnehmer einzuschränken.

Die bisher (bis 15.12.2016) in Geltung stehende RZ 75 der LStR 2002 lautete: "Arbeitnehmer im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 ff EStG 1988 sind Personen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, also auch in den Ruhestand getretene".

Aufgrund dieser Bestimmung waren insbesondere Steuerbefreiungen gemäß § 3 Z 13 a (Benützung von Einrichtungen und Anlagen, Maßnahmen der Gesundheitsförderung), Z 13b (Zuschuss zur Kinderbetreuung) Z 14 Teilnahme an Betriebsveranstaltungen, Z 15a (Zuwendungen zur Zukunftssicherung) als steuerfreie Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer abgesichert.

Alle erwähnte Begünstigungen beruhen auf der Zugehörigkeit zu einem Gruppenkriterium. Diese Einbindung war für "Pensionisten" bisher unbestritten.

Fuchs führt in Hofstätter/Reichel im EStG Kommentar zu § 3 Tz 20.1 aus, dass kein Grund für die Annahme besteht, dass der Gesetzgeber der Begriffsbestimmung "alle oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmer", wo immer er sie verwendet, eine jeweils unterschiedliche Bedeutung beimessen wollte.

Ab dem Wartungserlass 2015 vom 11.12.2015 wird, wie bereits erwähnt, in RZ 104 normiert, dass: "Voraussetzung für die Anerkennung der Steuerfreiheit ist, dass der Mitarbeiterrabatt allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eingeräumt wird (Pensionisten sind keine Arbeitnehmer iSd § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988).

Diese neue, die Steuerbefreiung einschränkende Auslegung hat zu weiteren verschärfenden Formulierungen geführt, wenn im Wartungserlass 2016 zu RZ 75 ausgeführt wird: "Arbeitnehmer im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 ff EStG 1988 sind grundsätzlich nur Personen mit einem Dienstverhältnis. Die Begünstigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 13, Z 14 und Z 15 lit. a (für Risikoversicherungen) EStG 1988 gelten aus verwaltungsökonomischen Gründen auch für ehemalige Arbeitnehmer."

In der Folge wird, die redaktionelle Unschärfe der Formulierung "mit einem Dienstverhältnis" bereinigend, davon ausgegangen, dass ein solches zum vorteilsgewährenden Unternehmen gemeint ist.

Es wird versucht, durch Verwaltungsverordnungen zwei "Klassen" von Arbeitnehmern, nämlich solche mit und ohne aufrechten Dienstverhältnis zu schaffen; wie vorstehend ausgeführt, erfordert dies aber legislative Maßnahmen des Gesetzgebers und kann so nicht rechtsgültig bewirkt werden.

8. In diesem Zusammenhang soll auch das VwGH Erkenntnis vom 21.5.2014, 2010/12/0196 (richtig 2010/13/0196) (im gleichen Sinn auch UFS v. 6.11.2014; Findok-Nr. 10883.1 v.28.8.2016) betreffend die Beurteilung unentgeltlicher Kontoführungen für Mitarbeiter von

Bankinstituten angesprochen werden: Hier wurden die Leistungen des Institutes für ihre Mitarbeiter ohne weitere Umstände auch (im Klammerausdruck) für die ehemaligen, in gleicher Weise (hier als steuerfrei) beurteilt.

Abseits der steuerlichen Judikatur erwähnen wir noch die Entscheidung OGH 30.6.2005, 8 ObA 13/05b (zitiert in ARD 5067/5/2005): Gemäß § 93 ArbVG ist der Betriebsrat berechtigt "zugunsten der Arbeitnehmer und ihrer Familienangehörigen Unterstützungseinrichtungen sowie sonstige Wohlfahrtseinrichtungen zu errichten und ausschließlich zu verwalten". Der OGH hat in der Frage ob die Errichtung einer "beleg-schaftseigenen" Unterstützungskasse für Pensionisten" durch den Betriebsrat eines Casinos rechtens war, entschieden, dass "abgesehen von dem dort verwendeten Begriff - Arbeitnehmer als redaktionelle Ungenauigkeit wohl auch im Sinne "ausgeschiedene Arbeitnehmer" (vgl. § 2 Abs. 2 Z 3 ArbVG) verstanden werden könnte und die Errichtung und Verwaltung der Kasse durch den BR-Fond daher zulässig war.

9. Ferner soll noch grundsätzlich auf die in der im Punkt III unter 1. erwähnte sachverhaltsbezogene Anfrageerledigungen des Finanzamtes Wien 1/23 eingegangen werden: Es bestehen hinsichtlich der Bewertung des Vorteiles aus dem Bezug der verbilligten Mitarbeitertickets insoweit Bewertungsprobleme, als kein "Endpreis" am Markt ermittelt werden kann (siehe diesbezüglich die Ausführungen des FA 1/23 zu 1, Mitarbeitertickets). Demgemäß wurde für die Österreichische Flugunternehmen AG beauskunftet, dass eine unternehmensspezifische Durchschnittspreisregelung Anwendung finden kann. Diese Bewertung soll nach dem Inhalt der erwähnten Auskunft auch für "Pensionisten-Tickets (standby)" gelten, die steuerlichen Vergünstigungen jedoch nicht.

U.E. sind die Lohnsteuerauskünfte in diesem Punkte deshalb nicht schlüssig, weil einerseits bei der Ticket-Bewertung dieser Pensionisten gleich allen anderen Dienstnehmern behandelt werden, von den Steuerbefreiungen (siehe graphische Übersicht der verschiedenen Sachverhalte: Anwendung Freigrenze: "NEIN", Anwendung Freibetrag "NEIN") jedoch ausgeschlossen werden sollen.

Auch tritt hier das grundsätzliche Problem zutage, dass es sich um Leistungen handeln muss, die von Gesetzes wegen der Arbeitgeber im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Gerade im Hinblick auf die vorstehend erwähnten Bewertungsprobleme zeigt sich, dass es sich bei den Mitarbeitertickets keinesfalls um Leistungen handelt, die im allgemeinen Geschäftsverkehr angeboten werden, und die demnach eigentlich im Sinne der steuerlichen Vorschriften nicht bewertbar sind! (Bei der beauskunfteten Methode der Durchschnittspreisermittlung handelt es sich also wiederum um "verwaltungsökonomische Gründe", die rechtlich nicht vorgesehen sind.)

Wie auch immer die Vorteile für den Bezug von Mitarbeitertickets bei den aktiven Dienstnehmern der Österreichischen Flugunternehmen AG berechnet werden mögen, dürfte

für den Fall, dass den Pensionisten die Dienstnehmereigenschaft von der Finanzverwaltung weiterhin abgesprochen wird (weil Sachbezugsverordnung hierfür auch keine spezielle Regelung trifft), im vorliegenden Falle der Bewertung von verbilligten Flugtickets überhaupt kein Ansatz eines Vorteils aus dem Dienstverhältnis erfolgen, weil nach Ansicht der Finanzbehörde ja bei Pensionisten überhaupt kein Dienstverhältnis vorliegt!

10. Eine weitere Konsequenz aus den vorstehend dargestellten Überlegungen ergibt sich im Punkt der Zurechnung des gesamten Vorteils an unseren Mandanten: Wie eingangs unter 1. erwähnt, wurden (wohl auch mangels Differenzierung in den Lohnsteuerbescheinigungen) die Vorteile der mitreisenden Ehegattin ausschließlich Hrn. B. zugerechnet. Die aktuellen Lohnsteuerrichtlinien gehen davon aus, dass diese Zurechnung, insoweit "davon ausgegangen werden kann" und der Jahresbetrag der Rabatte € 1.000,00 nicht übersteigt, der Aufwand aus der Beschaffung vom Mitarbeiter(Arbeitnehmer) wirtschaftlich getragen wurde. Nach der gebrauchten Formulierung dürfte es sich um eine widerlegliche Vermutung (zwar rechtlich nicht vorgesehen, aber vom verwaltungsökonomischen Standpunkt sicher hilfreich) handeln.

Es wird somit bezüglich der aktiven Dienstnehmer behördlicherseits ohne weitere Sachverhaltsprüfung vermutet, dass der Aufwand für Beschaffung von Flugscheinen für die p.a. € 1.000,00 gewährt wird, von den Dienstnehmern wirtschaftlich getragen wird (also zB vermutlich kein steuerschädlicher Weiterverkauf stattgefunden haben wird und die Steuerbegünstigung zusteht). Immerhin kann es sich im Einzelfall betragsmäßig also um Anschaffung von Flugscheine im Gesamtjahreswert von € 5.000,00 mit 20% Rabatt handeln.

Für "Pensionisten" und deren Angehörige haben nach Meinung der Finanzverwaltung diese Überlegungen zu entfallen; es liegt kein Dienstverhältnis vor! Hierbei wird übersehen, dass für die Angehörigen dann nicht nur kein Dienstverhältnis vorliegt, sondern (was ausschließlich rechtlich relevant ist, wenn dieser Argumentation weiter gefolgt würde), auch keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vorliegen.

Es liegt wohl auf der Hand, dass die Angehörigen in der Regel in keinem (ehemaligen) Dienstverhältnis gestanden haben. Damit würde die Erfassung des der Ehegattin zurechenbaren Rabattes aus der Arbeitnehmerveranlagung unseres Mandanten ausscheiden. Der Vorteil wäre in der Einkommensteuerveranlagungen der Angehörigen zu erfassen, zB als sonstige Einkünfte und wohl unter den Veranlagungsfreibetrag fallen.

11. Abschließend halten wir nochmals fest, dass u.E., auch unter dem Lichte der Bestimmungen des StRefG 2015/2016, keinerlei Veranlassung besteht, von der vordem in Geltung gestandenen Auslegung zu § 3 die da lautete: "Arbeitnehmer sind im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 ff EStG 1988 Personen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, also auch in Ruhestand getretene", abzugehen."

Das Bundesfinanzgericht lud die Parteien zu einer **mündlichen Verhandlung** und ersuchte den Bf. den Dienstvertrag mit der Österreichischen Flugunternehmen AG, die einschlägige Bestimmungen des Kollektivvertrages (Punkt 5. der Beschwerde) und die Betriebsvereinbarung vom 17.11.2008, auf Grund derer der verbilligte Bezug von Flugscheinen der Österreichischen Flugunternehmen AG und die Rabattgewährung für ehemalige Dienstnehmer, ersichtlich sind, als Beweismittel mitzubringen.

Der steuerliche Vertreter legte den Kollektivvertrag für kaufmännische und technische Angestellte der Österreichischen Flugunternehmen AG, gültig ab 1.1.2014, und die Betriebsvereinbarung zwischen dem Vorstand der Österreichischen Flugunternehmen AG und dem Betriebsrat für das kaufmännische und technische Personal der Österreichischen Flugunternehmen AG über die Freiflüge und Flugbegünstigungen, datiert mit 17.11.2008, vor. Vorgelegt wurden weiters die Identity Card von Bf. in Kopie, eine Arbeitsbestätigung der Österreichischen Flugunternehmen AG, dass Hr. B. vom 1.6.1988 bis 31.12.1998 als Angestellter bei der Österreichischen Flugunternehmen AG tätig war und ein Muster eines Angestelltendienstvertrages der *Österreichischen Flugunternehmen AG*.

Dazu führte der steuerliche Vertreter aus, dass es bei der Österreichischen Flugunternehmen AG nur zwei Kollektivverträge, und zwar einen für das fliegende Personal und einen für den kaufmännisch-technischen Bereich gäbe. Hr. B. war kaufmännisch-technischer Angestellter. Im Zuge einer GPLA-Prüfung bei der Österreichischen Flugunternehmen AG seien die Rabatte einer Prüfung unterzogen worden und es sei festgestellt worden, dass die Rabatte für Pensionisten nicht steuerfrei sind.

Die vorgelegten Unterlagen wurden dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Die Finanzamtsvertreterin führte ergänzend aus, dass es zu § 3 Abs. 1 Z. 21 EStG keine neuen Richtlinien gäbe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Der Bf. ist Pensionist und hat im Jahr 2016 als ehemaliger Angestellter der Österreichischen Flugunternehmen AG neben seinem Pensionsbezug (auszahlende Stelle Pensionsversicherungsanstalt) Bezüge von insgesamt € 568,71 laut elf Lohnzettel der Österreichischen Flugunternehmen AG á 51,72 Euro erhalten.

Nach Ansicht des Bf. handle es sich bei den von der Österreichischen Flugunternehmen AG ausbezahlten Bezügen um Mitarbeiterrabatte für Flugtickets und diese seien gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 steuerbefreit.

In der vom Bf. vorgelegten Betriebsvereinbarung zwischen Österreichischen Flugunternehmen AG und dem Betriebsrat sind die Art und das Ausmaß der Vergünstigungen der Freiflüge geregelt.

Die bezugsauszahlende Stelle, die *Österreichische Flugunternehmen AG*, hatte für die Monate Februar bis Dezember 2016 Lohnzettel mit einem steuerpflichtigen Bruttobezug in Höhe von je € 51,71 ausgestellt.

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer 2016 wurden diese von dem ehemaligen Dienstgeber Österreichische Flugunternehmen AG ausbezahlten Bezüge als steuerpflichtige Bezüge versteuert.

Die Feststellungen zum Sachverhalt ergeben sich aus den vorgelegten Akten und den Vorbringen des steuerlichen Vertreters.

Strittig ist, ob die im Jahr 2016 von der Österreichischen Flugunternehmen AG an den Bf., ein ehemaliger Mitarbeiter der Österreichischen Flugunternehmen AG, ausbezahlten Bezüge für Mitarbeiterrabatte für Flugtickets von der im § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 angeführten Steuerbefreiung für Dienstnehmer umfasst sind und im Sinne der zuvor genannten Norm steuerbefreit zustehen.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 (StRefG 2015/2016, BGBl. I 2015/118 ab Veranlagung 2016) sind von der Einkommensteuer befreit:

Der geldwerte Vorteil gemäß § 15 Abs. 2 Z 3 lit. a aus dem kostenlosen oder verbilligten Bezug von Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber oder ein mit dem Arbeitgeber verbundenes Konzernunternehmen im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (Mitarbeiterrabatt), nach Maßgabe folgender Bestimmungen:

- a) Der Mitarbeiterrabatt wird **allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eingeräumt**.
- b) Die kostenlos oder verbilligt bezogenen Waren oder Dienstleistungen dürfen vom Arbeitnehmer weder verkauft noch zur Einkünfteerzielung verwendet und nur in einer solchen Menge gewährt werden, die einen Verkauf oder eine Einkünfteerzielung tatsächlich ausschließen.
- c) Der Mitarbeiterrabatt ist steuerfrei, wenn er im Einzelfall 20% nicht übersteigt.
- d) Kommt lit. c nicht zur Anwendung, sind Mitarbeiterrabatte insoweit steuerpflichtig, als ihr Gesamtbetrag 1.000 Euro im Kalenderjahr übersteigt.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 13a EStG 1988 (StRefG 2015/2016, BGBl. I 2015/118 ab Veranlagung 2016) sind von der Einkommensteuer ebenfalls befreit:

Der geldwerte Vorteil aus

- der Benützung von Einrichtungen und Anlagen (beispielsweise Erholungs- und Kurheime, Kindergärten, Betriebsbibliotheken, Sportanlagen, betriebsärztlicher Dienst) und – zielgerichteter, wirkungsorientierter Gesundheitsförderung (Salutogenese) und Prävention, soweit diese vom Leistungsangebot der gesetzlichen Krankenversicherung erfasst sind, sowie Impfungen, die der Arbeitgeber **allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer zur Verfügung stellt....**

Weiter sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit

a) Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer, soweit diese Zuwendungen an **alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen seiner Arbeitnehmer geleistet werden** oder dem Betriebsratsfonds zufließen und für den einzelnen Arbeitnehmer 300 Euro jährlich nicht übersteigen.

Gemäß § 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 zufließen. Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern führt nur dann zu Einnahmen, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs 3 anzuwenden.

Gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 StRefG 2015/2016, BGBl. I 2015/118 gilt ab Veranlagung 2016:

1. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.
2. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe der geldwerten Vorteile mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung für die Zurverfügungstellung von Kraftfahrzeugen im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.
3. Für Mitarbeiterrabatte im Sinne des § 3 Abs 1 Z 21 gilt Folgendes:
 - a) Ist die Höhe des geldwerten Vorteils nicht mit Verordnung gemäß Z 2 festgelegt, ist für Mitarbeiterrabatte der geldwerte Vorteil abweichend von Z 1 von jenem um übliche Preisnachlässe verminderten Endpreis zu bemessen, zu dem der Arbeitgeber Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Sind die Abnehmer des Arbeitgebers keine Letztverbraucher (beispielsweise Großhandel), ist der um übliche Preisnachlässe verminderte übliche Endpreis des Abgabeortes anzusetzen.
 - b) Liegen die Voraussetzungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 vor, ist für Mitarbeiterrabatte der geldwerte Vorteil insoweit mit null zu bemessen.

Zu den im gegenständlichen Fall vorliegenden Mitarbeiterrabatt für Flugtickets ist anzumerken, dass im Jakom EStG 2016, § 15 TZ 29 Freiflüge und verbilligte Flüge, die

Fluggesellschaften oder Reiseveranstalter (Büros) ihren Arbeitnehmern und deren Angehörigen gewähren, einen geldwerten Vorteil darstellen und auf § 3 Abs. 1 Z 21 wird verwiesen.

Gemäß § 25 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.

...

§ 47 Abs. 1 EStG 1988 führt zu Arbeitgeber, Arbeitnehmer aus:

(1) Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Die Einkommensteuer für Bezüge und Vorteile von ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes ist durch Abzug vom Arbeitslohn auch dann zu erheben, wenn die ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes im Inland über keine Betriebsstätte (§ 81) verfügt; für die Erhebung ist das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.

Die vorstehenden gesetzlichen Regelungen betreffend die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit führen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht dazu, dass es sich hierbei um verschieden zu behandelnde "Arbeitnehmer" handelt.

Im Jakom/Laudacher EStG 2016, § 3 Tz 50 wird zum Begriff "Arbeitnehmer" Folgendes ausgeführt:

"Der Begriff „alle ArbN“ (§ 3 Abs 1 Z 13 und 15) umfasst Personen, die Einkünfte aus nsA von einem ArbG beziehen (§ 47 Abs 1), der Arbeitslohn iSd § 25 ausbezahlt. Pensionisten sind von diesem Begriff ebenfalls erfasst, da Geldleistungen des ehem ArbG Bezüge aus einem früheren Dienstverh nach § 25 Abs 1 Z 1 und damit Arbeitslohn neben den Pensionen aus der gesetzl SozV darstellen (§ 25 Abs 1 Z 3a bis c). Eines DienstVerh im bürgerl-rechtl Sinn bedarf es nicht, da die ArbN-Eigenschaft vom Bezug von Einkünften aus nsA abhängt (LStR 75; HR/ Fuchs § 3 Rz 20.1 unter Verweis auf § 47 Abs 1; UFS 26.11.03, RV/1830-L/02 zur Zukunftssicherung für einen Pensionisten gem § 3 Abs 1 Z 15 lit a; aA DKMZ/Doralt § 3 Rz 68 wonach ArbG die pensionsauszahlende Stelle ist). Voraussetzung ist, dass alle Pensionisten in den Genuss der Zuwendung kommen. Leistungen an nahe Angehörige müssen einem Fremdvergleich standhalten (s VwGH 8.9.92, 88/14/0076). Die Befreiung kommt auch dann zum Tragen, wenn im Betrieb nur wenige ArbN beschäftigt sind (oder nur einer)."

Kuprian in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 26. EL. führt zu § 3 EStG unter Anm. 75 aus, dass Arbeitnehmer iSd Z 13ff Personen sind, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen; darunter fallen auch in den Ruhestand getretene ehemalige Mitarbeiter.

Auch Fuchs vertritt im Hofstätter/Reichel, Einkommensteuerkommentar Tz.20.1 zu § 3 Abs. 1 Z 13 EStG die Meinung, dass, was den Begriff "alle Arbeitnehmer" anlangt, nach der Begriffsbestimmung in § 47 Abs.1 zweiter Satz EStG davon ausgegangen werde, dass darunter auch schon in den Ruhestand getretene ehemalige Mitarbeiter zu verstehen sind.

Gegenteilige Ansicht wird jedoch in dem ist dem Kommentar zum Einkommensteuergesetz Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 2018 § 3 Tz 108 vertreten:

"Pensionisten zählen nicht zu den begünstigten Arbeitnehmern; denn ausgeschiedene Arbeitnehmer gehören nach dem klaren Wortlaut nicht zu "seinen" Arbeitnehmern; (ein Pensionist ist nicht ein Arbeitnehmer, sondern ein ehemaliger Arbeitnehmer; für ehemalige Arbeitnehmer, stehen diese Begünstigungen aber nicht zu). Auch eine formale Anknüpfung nach § 47 Abs. 1 iVm § 25 bezeichnet als Arbeitgeber nicht den früheren Arbeitgeber, sondern die pensionsauszahlende Stelle, das ist idR der Sozialversicherungsträger; auch nach dem Sinn und Zweck der Befreiungen beziehen sich diese nur auf "aktive" Mitarbeiter (aA Laudacher im Jakom 2016, § 3 Rz; Fuchs in Hofstätter/Reichel, § 3 Tz 20.1; UFS 25.11.2003, RV/1830-L/02). Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 sind bei den "Pensionisten" derzeit noch widersprüchlich; bei den Begünstigungen für Mitarbeiterbeteiligungen und Mitarbeiter Rabatten zählen die früheren Mitarbeiter und Pensionisten nicht zu den begünstigten Arbeitnehmern (Rz 85 und 104), nach Rz 75 sollen hingegen auch Pensionisten - aus verwaltungsökonomischen Gründen - begünstigte Arbeitnehmer sein; Rz 75 wird bei der nächsten Wartung der LStR bereinigt."

§ 47 Abs. 1 EStG 1988 hält aber - wie bereits vorstehend angeführt - fest, dass als Arbeitnehmer natürliche Personen anzusehen sind, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG erzielen. Gemäß § 25 EStG sind jedoch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Im Einkommensteuerhandbuch, Einkommensteuergesetz 1988, Quantschnigg/Schuch § 47 Tz. 7 wird dazu ausgeführt, dass als Arbeitnehmer natürliche Personen anzusehen sind, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 erzielen. Dadurch werde ua auch eine fiktive Arbeitnehmereigenschaft der Bezieher von Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung hergestellt.

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 sind - wie bereits ausgeführt - bei den "Pensionisten" derzeit noch widersprüchlich; bei den Begünstigungen für Mitarbeiterbeteiligungen und Mitarbeiter Rabatten zählen die früheren Mitarbeiter und Pensionisten nicht zu den begünstigten Arbeitnehmern (Rz 85 und 104), nach Rz 75 sollen hingegen auch Pensionisten - aus verwaltungsökonomischen Gründen - begünstigte Arbeitnehmer sein.

Das Bundesfinanzgericht kann den eingangs angeführten gesetzlichen Regelungen folgend jedoch keine verschiedene Bedeutung des Begriffes "Arbeitnehmer" in den ab der Veranlagung 2016 beschlossenen Befreiungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 und § 3 Abs. 1 Z. 21 EStG erkennen.

In dem Erkenntnis vom 21.05.2014, 2010/13/0196 führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) u.a. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sind und führt weiters aus, dass nach § 15 Abs. 1 EStG 1988 Einnahmen vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen.

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters kann das Bundesfinanzgericht daher insofern folgen, als der Verweis des nunmehr in Geltung stehenden § 3 Abs. 1 Z. 21 auf § 15 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG insoweit rechtssystematisch wichtig ist, als § 15 am Beginn des 4. Abschnittes des EStG steht, der vom Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten handelt. Es wird dort auf die Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 leg. cit., verwiesen, wobei für den gegenständlichen Fall vor allem der Verweis auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) anzumerken ist.

Wie bereits ausgeführt, normiert § 25 (1) EStG unter Z 1 lit. a EStG 1988 wiederum die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als "Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder ehemaligen Dienstverhältnis".

Bei dem vom Bf. aus dem verbilligten Bezug von Flugscheinen der *Österreichischen Flugunternehmen AG* gezogenem Vorteil handelt es sich demnach um eine Rabattgewährung, die ehemaligen Dienstnehmern, wie bereits erwähnt, aufgrund der einschlägigen Bestimmungen des Kollektivvertrages zusteht und mit dem vormals bestandenen Dienstverhältnis zusammenhängt. In § 47 EStG 1988 (4. Abschnitt, 5. Teil) werden als Arbeitnehmer "natürliche Personen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen", angeführt.

Somit schließt sich der Kreis der Rechtsbeziehungen, die das Einkommensteuergesetz 1988 normiert: Ehemalige Dienstnehmer sind demnach Arbeitnehmer; ein arbeitsrechtliches Anstellungsverhältnis (aktives Dienstverhältnis) ist nicht nötig.

Das Bundesfinanzgericht vertritt daher auf Grund der vorstehenden Ausführungen auch die in der Lehre vertretene Ansicht, dass kein Grund für die Annahme besteht, dass der Gesetzgeber der Begriffsbestimmung "alle oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmer", wo immer er sie verwendet, eine jeweils unterschiedliche Bedeutung beimessen wollte.

Der Beschwerde war daher stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Anmerkung: Aus technischen Gründen wurden im Berechnungsblatt 2016 die steuerfreien Bezüge als Werbungskosten ausgewiesen.

Zulässigkeit einer 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.

Da zur Frage, ob der gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 ausbezahlte Mitarbeiterrabatt auch steuerfrei ist, wenn er an ehemalige Arbeitnehmer einer Firma, im gegenständliche Fall der Österreichischen Flugunternehmen AG, ausbezahlt wird, fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Revision zuzulassen war.

Wien, am 8. Mai 2019