

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- gesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 10. April 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 11. März 2020 betreffend Haftungsbescheid/Lohnsteuer 2015-2017, Dienstgeberbeitrag 2015 – 2017, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015-2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid/Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Kalenderjahr 2015 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid/Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2016 und 2017 wird teilweise stattgegeben. Die Abgaben werden wie folgt neu festgesetzt:

Haftung/Lohnsteuer 2016 wird neu mit € 2.296,42 festgesetzt. Der Dienstgeberbeitrag 2016 wird neu mit € 255.540,95 festgesetzt. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2016 wird neu mit € 23.644,88 festgesetzt.

Haftung/Lohnsteuer 2017 wird neu mit € 9.171,69 festgesetzt. Der Dienstgeberbeitrag 2017 wird neu mit € 223.561,11 festgesetzt. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird neu mit € 22.870,87 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der neu festgesetzten Abgaben 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheiden vom 11.3.2020 wurden für die Kalenderjahre 2015 – 2017 die Haftung/Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag geltend gemacht. Verwiesen wird auf einen Bericht vom 11.3.2020 in dem ausgeführt wird:

„Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass den Arbeitnehmern von ihrem Arbeitgeber außerordentliche Mitarbeiterrabatte auf den Bezug von Kraftfahrzeugen (Neuwagen) eingeräumt wurden. Die Kraftfahrzeuge wurden sodann von den Arbeitnehmern über die konzerninterne Leasinggesellschaft unter Berücksichtigung der eingeräumten außerordentlichen Mitarbeiterrabatte geleast. Durch die Einräumung dieser vergünstigten Konditionen ergibt sich ein Vorteil der Mitarbeiter, der vor allem aus den günstigen Kfz-Anschaffungskosten, die der Berechnung der Leasingraten zugrunde gelegt werden, resultiert. Das Leasinggeschäft wird # wie aus den vorgelegten Unterlagen, wie Bestellung, Checkliste, Leasingvertrag, Kaufvertrag, hervorgeht – folgendermaßen abgewickelt: Der Mitarbeiter bestellt das Fahrzeug nach seinen Vorstellungen bei einem Vertragshändler, der bereits die vom Arbeitgeber eingeräumten Mitarbeiterrabatte berücksichtigt. Danach reicht er die Unterlagen bei seinem Arbeitgeber ein, der das Mitarbeitergeschäft prüft und bestätigt sowie die Leasingrate berechnet. Danach wird der Leasingvertrag (Restwertleasing oder Nutzenleasing) zwischen Arbeitnehmer und der Leasinggesellschaft (= Konzernunternehmen) abgeschlossen. Der Abschluss des Kaufvertrages über das Fahrzeug erfolgt zwischen dem Händler und der Leasinggesellschaft (vgl. Leasingvertrag, Punkt IV. Übergabe und Übernahme). Die Anschaffungskosten des Fahrzeuges, die der Berechnung der Leasingrate zugrunde liegen, ergeben sich aus dem Listenpreis abzüglich der an die Mitarbeiter gewährten Rabatte. Diese Rabatte werden in folgender Höhe gewährt:

** fremdüblicher Rabatt von 8 % vom Listenpreis (= Zwischensumme)*

** zusätzlicher Mitarbeiterrabatt von 20 % von der Zwischensumme*

Daraus ergibt sich ein Rabatt von insgesamt 26,4 % vom Listenpreis. Zusätzliche Sonderaktionen (zB Lagerbonus), welche Fremdkunden angeboten werden, werden zum Teil auch an die Mitarbeiter gewährt und vermindern ebenfalls die Anschaffungskosten. Die Leasingdauer der Leasingverträge, die mit den Mitarbeitern abgeschlossen wurden, beträgt in der Regel zwischen 12 und 36 Monaten.

Aufgrund der durch den eingeräumten Mitarbeiterrabatt niedrigen Anschaffungskosten und des (fremdüblichen) Restwertes ergeben sich niedrigere Leasingraten für die Mitarbeiter, im Vergleich zu fremden Endkunden ohne derartige Sonderkonditionen. Nach § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 zählen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den

Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Zur Herstellung des Veranlassungszusammenhanges mit nichtselbständigen Einkünften genügt es, wenn die Einnahmen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (vgl. VwGH 31.7.2013, 2009/13/0194, VwSlg. 8839/F, mwN). Ein Vorteil wird dann für ein Dienstverhältnis gewährt, wenn er durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst ist. Das ist der Fall, wenn der Vorteil nur deshalb gewährt wird, weil der Zurechnungsempfänger Arbeitnehmer dieses Arbeitgebers ist, der Vorteil also mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird, und wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinn als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Dabei ist ein objektiver Veranlassungszusammenhang ausreichend.

Arbeitslohn liegt dann nicht vor, wenn eine Zuwendung wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bewirkt wird. Auch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer können neben dem Dienstverhältnis gesonderte Rechtsbeziehungen bestehen. Sie sind dann steuerlich grundsätzlich getrennt zu beurteilen. Einkünfte, die auf diesen Rechtsbeziehungen beruhen, sind der in Betracht kommenden Einkunftsart zuzurechnen. Voraussetzung hiezu ist lediglich, dass zu gleichen Bedingungen, unabhängig davon, ob ein Dienstverhältnis besteht, auch mit Dritten ein derartiges Vertragsverhältnis zu Stande kommt (vgl. Erkenntnis vom 26. Jänner 2006, 2002/15/0188, mwN). Gegenständlich werden den Arbeitnehmern vom Arbeitgeber Mitarbeiterrabatte auf den Bezug von Kraftfahrzeugen eingeräumt, die fremden Endkunden nicht in dieser Höhe eingeräumt werden. Diese Rabatte werden nur Arbeitnehmern im Konzern eingeräumt. Der Vorteil, der sich durch diese vom Arbeitgeber eingeräumten günstigeren Konditionen gegenüber fremden Endkunden ergibt, ist daher durch das Dienstverhältnis veranlasst. Einnahmen liegen gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile u.a. im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zufließen. Nach § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen. Nach § 15 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988 gilt für Mitarbeiterrabatte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 Folgendes: Ist die Höhe des geldwerten Vorteils nicht mit Verordnung gemäß § 15 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 festgelegt, ist für Mitarbeiterrabatte der geldwerte Vorteil abweichend von § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 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.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 ist der geldwerte Vorteil gemäß § 15 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988 aus dem kostenlosen oder verbilligten Bezug von Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber oder ein mit dem Arbeitgeber verbundenes Konzernunternehmen im allgemeinen

Geschäftsverkehr anbietet (Mitarbeiterabbatt), nach Maßgabe folgender Bestimmungen von der Einkommensteuer befreit:

Der Mitarbeiterabbatt wird allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eingeräumt. 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. Der Mitarbeiterabbatt ist steuerfrei, wenn er im Einzelfall 20% nicht übersteigt (§ 3 Abs. 1 Z 21 lit. c EStG 1988). Kommt § 3 Abs. 1 Z 21 lit. c EStG 1988 nicht zur Anwendung, sind Mitarbeiterabbatte insoweit steuerpflichtig, als ihr Gesamtbetrag 1.000 Euro im Kalenderjahr übersteigt. Bei den gegenständlichen Leasingverträgen (Restwertleasing, Nutzenleasing) liegt hinsichtlich der Steuerbefreiung für Mitarbeiterabbatte kein kostenloser oder verbilligter Bezug von Waren, sondern ein verbilligter Bezug von Dienstleistungen, vor. Dem Arbeitnehmer als Leasingnehmer wird eine Nutzungsmöglichkeit des Kfz gegen Leasingentgelt eingeräumt. Der geldwerte Vorteil resultiert aus den um die vom Arbeitgeber eingeräumten Mitarbeiterabbatte verminderten Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden. In diesem Sinne ist für die Beurteilung des geldwerten Vorteiles iSd § 15 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988 und in weiterer Folge der Steuerbefreiung für Mitarbeiterabbatte auf den Unterschied zwischen der Leasingrate, die sich aufgrund der um die außerordentlichen Rabatte verminderten Anschaffungskosten des Kfz und jener die unter Berücksichtigung derselben Konditionen (Restwert, Depotzahlung, Zinsen, Gebühren etc) aber ohne Einräumung des außerordentlichen Rabattes ergibt, abzustellen.

Im allgemeinen Geschäftsverkehr werden Personenkraftfahrzeuge von den Autohändlern nicht zum Listenpreis an Letztverbraucher verkauft, sondern es werden Sonderaktionen und Rabatte gewährt. Im Zuge der Prüfung wurde eine Einigung zwischen dem Arbeitgeber und der Behörde dahingehend erzielt, dass der an fremde Letztverbraucher gewährte Rabatt mit 12 % vom Listenpreis geschätzt wird. Da eine Berechnung der fremdüblichen monatlichen Leasingrate durch die Behörde nicht vorgenommen werden kann, wird der Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Der Vorteil des Arbeitnehmers wird in Höhe des fremdunüblichen Rabattes, der die Anschaffungskosten für die Berechnung der Leasingrate gemindert hat, angesetzt. Eine Zins- und Gewinnkomponente wird nicht berücksichtigt. Das heißt, der bisher für Mitarbeiterleasing gewährte Gesamtrabatt wird um den fremdüblichen Rabatt gekürzt. Die Differenz stellt den Vorteil des Mitarbeiters dar. Da dieser Vorteil die monatliche Leasingrate vermindert hat, wird er auf die Leasingdauer verteilt (dies ergibt den monatlichen Mitarbeiterabbatt aus dem verbilligten Bezug einer Dienstleistung).

Berechnungsbeispiel:

Vertragsnummer xxxx

Leasingdauer 12 Monate, von 01.10.2017 bis 30.09.2018

Listenpreis netto € 48.016,67

12% Rabatt € 5.762,00

Bisher gewährter Rabatt € 13.808,41 (Listenpreis abzüglich AW Ausgangskonditionen)

Vorteil des Mitarbeiters € 8.046,41 für die gesamte Leasingdauer

Monatlicher Vorteil netto € 670,53 (Leasingdauer 12 Monate)

Davon entfallen auf 2017 3 Monate € 2.011,60 + 20 % USt = € 2.413,92

Der Vorteil für den Mitarbeiter beträgt 2017 € 2.413,92 abzüglich € 1.000 = €1.413,92

Durch das Außerachtlassen allfälliger Zinsen, Spesen, Gewinnaufschläge, etc. wird der der geldwerte Vorteil ausschließlich in Höhe des eingeräumten außerordentlichen Mitarbeiterrabattes und zu Gunsten des Arbeitgebers geschätzt. Da in allen Fällen der Mitarbeiterrabatt aus dem verbilligten Bezug der Dienstleistung mehr als 20 % beträgt, kann die Steuerbefreiung für Mitarbeiterrabatte nur insoweit angewendet werden, als der Mitarbeiterrabatt den Gesamtbetrag von 1 .000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt. Der Steuerfreibetrag für Mitarbeiterrabatte von 1 .000 Euro wird daher bei der Berechnung des Vorteils aus dem Dienstverhältnis der einzelnen Mitarbeiter für die Jahre ab 2016 berücksichtigt. Da § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1 988 erst ab 1.1 .2016 gilt, kann für das Jahr 2015 kein Freibetrag berücksichtigt werden.“

Dagegen wurde form- und fristgerecht mit 10.4.2020 Beschwerde eingelegt. Die Beschwerde richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide dahingehend, dass der Berechnung der Mitarbeiterrabatte durch die Behörde unter Berücksichtigung der diesbezüglich einschlägigen gesetzlichen Bestimmung nach § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 eine unrichtige Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wurde.

Es wurde folgender Antrag gestellt:

„Beschwerdeantrag, die angefochtenen Bescheide derart zu ändern, dass die festgesetzten Beträge für die Lohnsteuer, für die Dienstgeberbeiträge (DB), für die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen (DZ) sowie für die Säumniszuschläge unter Berücksichtigung der Steuerfreiheit der gewährten Mitarbeiterrabatte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 für den verbilligten Bezug von Kraftfahrzeugen durch die Mitarbeiterinnen der im Betreff genannten Gesellschaften ermittelt werden, wobei der Mitarbeiterrabatt in den verbilligten Anschaffungskosten für die Kraftfahrzeuge (Neufahrzeuge) zu sehen ist und somit bei Unterschreiten der maßgeblichen 20 % Grenze kein steuerpflichtiger Mitarbeiterrabatt vorliegt.“

Zum maßgeblichen Sachverhalt führt die Bf. aus: „Den DienstnehmerInnen der im Betreff genannten Gesellschaften wird vom jeweiligen Dienstgeber die Möglichkeit eingeräumt, Kraftfahrzeuge (Neuwagen) unter Inanspruchnahme von Mitarbeiterrabatten vergünstigt zu beziehen. Die Art der Finanzierung der Kraftfahrzeuge kann von den DienstnehmerInnen dabei grundsätzlich frei gewählt werden. Entscheidet sich ein/eine Dienstnehmerin für eine Leasingfinanzierung, so erfolgt die Abwicklung des Leasings über die konzerninterne Leasinggesellschaft unter Berücksichtigung der aufgrund des eingeräumten Mitarbeiterrabattes verringerten Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug (Neuwagen). Abgesehen von den vergünstigten Anschaffungskosten für die Kraftfahrzeuge (Neuwagen), die auch für die Berechnung der Leasingrate zum Zwecke der Finanzierung herangezogen werden, werden den DienstnehmerInnen keine weiteren Vergünstigungen gewährt.

Die Leasingkonditionen selbst - wie der anzuwendende Zinssatz - unterliegen keinerlei Vergünstigungen und entsprechen jenen, die auch einem außenstehenden Dritten gewährt werden. Hinsichtlich der Finanzierung werden somit keine Vergünstigungen gewährt.

Das Leasinggeschäft wird dabei folgendermaßen abgewickelt:

Der/Die Dienstnehmerin bestellt das Fahrzeug nach seinen/ihren Vorstellungen bei einem Vertragshändler, der bereits die vom Dienstgeber eingeräumten Mitarbeiterrabatte berücksichtigt. Danach reicht der/die Dienstnehmerin die Unterlagen beim Dienstgeber ein, der diese prüft und bestätigt. Sofern sich der Dienstnehmer/die Dienstnehmerin für eine Finanzierung durch die konzerninterne Leasinggesellschaft entscheidet, wird der Leasingvertrag (Restwertleasing oder Nutzenleasing) zwischen Dienstnehmerin und der Leasinggesellschaft (=Konzernunternehmen) abgeschlossen.

Nach Ende der vereinbarten Leasingdauer kommt dem Händler grundsätzlich das Veräußerungsrecht für das Fahrzeug zu. Die Mitarbeiterinnen hätten lediglich die Möglichkeit, das Fahrzeug zum üblichen Restwert gern. Eurotax-Liste zu erwerben. Diese Möglichkeit steht bei dieser Form des Leasings auch außenstehenden Dritten in dieser Form offen.

Die Anschaffungskosten des Fahrzeuges, die auch der Berechnung der Leasingrate zugrunde liegen, ergeben sich aus dem jeweiligen Listenpreis abzüglich der an die Mitarbeiterinnen gewährten Rabatte.

Diese Rabatte werden wie folgt berechnet:

- 8% (fremdüblicher) Rabatt vom Listenpreis (=Zwischensumme)
- Zusätzlich 20% Mitarbeiterrabatt von der Zwischensumme

Zusätzliche Sonderaktionen (zB Lagerboni), welche Fremdkunden ebenfalls angeboten werden, werden teilweise auch an die DienstnehmerInnen gewährt und vermindern dementsprechend

ebenfalls die Anschaffungskosten. Aufgrund der durch den Mitarbeiterrabatt niedrigeren Anschaffungskosten ergeben sich im Zuge der Finanzierung in weiterer Folge für die DienstnehmerInnen - im Vergleich zu Fremdkunden ohne Mitarbeiterrabatt - auch niedrigere Leasingraten. Auch im allgemeinen Geschäftsverkehr werden Personenkraftfahrzeuge von den Autohändlern gewöhnlich nicht zum Listenpreis an Letztverbraucher verkauft, sondern es werden Sonderkationen und Rabatte gewährt.

Die Leasingdauer der Leasing Verträge, welche mit den DienstnehmerInnen abgeschlossen werden, beträgt in der Regel zwischen 12 und 36 Monaten.“

Zur rechtlichen Würdigung führte die Bf. (nach Verweis auf die einschlägigen Normen) aus:

„Die Steuerbefreiung für Mitarbeiterrabatte von bis zu 20% kennt grundsätzlich auch keine betragsmäßige Limitierung und gilt daher auch für hochpreisige Waren (zB Auto oder sogar Fertigteilhaus) (vgl. Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zom, EStG20 § 3; Rz 188). Gemäß den Berichten über das Ergebnis der Außenprüfungen, auf die in den jeweiligen Begründungen der hierin bekämpften Bescheide verwiesen wird, liege bei den gegenständlichen Leasingverträgen hinsichtlich der Steuerbefreiung für Mitarbeiterrabatte kein kostenloser oder verbilligter Bezug von Waren, sondern ein verbilligter Bezug von Dienstleistungen, vor.

Dem/Der Arbeitnehmerin als Leasingnehmerin werde eine Nutzungsmöglichkeit des Kraftfahrzeuges gegen Leasingentgelt eingeräumt. Der geldwerte Vorteil resultiere aus den um die vom Arbeitgeber eingeräumten Mitarbeiterrabatte verminderten Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden. Es sei daher für die Beurteilung des geldwerten Vorteiles im Sinne des § 15 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988, und in weiterer Folge für die Beurteilung der Steuerbefreiung für Mitarbeiterrabatte, auf den Unterschied zwischen der Leasingrate, die sich aufgrund der um die außerordentlichen Rabatte verminderten Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges und jener die sich unter Berücksichtigung derselben Konditionen (Restwert, Depotzahlung, Zinsen, Gebühren etc) aber ohne Einräumung des außerordentlichen Rabattes ergibt, abzustellen.

Als Ausgangspunkt für die Berechnung der Mitarbeiterrabatte und zur Ermittlung des üblichen Endpreises am Abgabeort wurde vom Dienstgeber ein fremdüblicher Rabatt von 8 % auf den Listenpreis der Neufahrzeuge berücksichtigt. Dieser Rabatt wurde von der Behörde im Zuge der Prüfung auch nicht bestritten. Für Zwecke der, wenn auch unrichtigen, Berechnung der Behörde, wurde im Einvernehmen ein Rabatt von 12 % berücksichtigt.

Da eine Berechnung der fremdüblichen monatlichen Leasingrate durch die Behörde nicht vorgenommen werden könne, wurde der Vorteil aus dem Dienstverhältnis durch die Behörde gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Der Vorteil des/der Arbeitnehmer(s)In wurde von der Behörde in Höhe des fremdunüblichen Rabattes, der die Anschaffungskosten für die Berechnung der Leasingrate gemindert hat, angesetzt. Die Behörde ist bei der im

Schätzungswege ermittelten Berechnung des Vorteils für den/die DienstnehmerIn dabei wie folgt vorgegangen:

Der bisher für Mitarbeiterleasing gewährte Gesamtrabatt wurde um den fremdüblichen Rabatt gekürzt. Die Differenz stelle den Vorteil des/der Mitarbeiter(s)In dar. Da dieser Vorteil die monatliche Leasingrate minimiert habe, wurde er auf die Leasingdauer verteilt. Dies ergebe nach Auffassung der Behörden den monatlichen Mitarbeiterabatt aus dem verbilligten Bezug einer Dienstleistung. Durch das Außerachtlassen allfälliger Zinsen, Spesen, Gewinnaufschlägen etc. bei dieser Art der Berechnung werde der geldwerte Vorteil ausschließlich in Höhe des eingeräumten Mitarbeiterabattes und zu Gunsten des Arbeitgebers geschätzt.

Da in allen Fällen der Mitarbeiterabatt aus dem verbilligten Bezug der Dienstleistung mehr als 20% betrage, könne die Steuerbefreiung für Mitarbeiterabatte nur insoweit angewendet werden, als der Mitarbeiterabatt den Gesamtbetrag von 1.000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt. Der Steuerfreibetrag von 1.000 Euro werde daher bei der Berechnung des Vorteils aus dem Dienstverhältnis der einzelnen Mitarbeiterinnen für die Jahre ab 2016 berücksichtigt. Da § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 erst ab dem 1.1.2016 gelte, könne für das Jahr 2015 kein derartiger Freibetrag berücksichtigt werden.

Diesen rechtlichen Ausführungen der Behörde ist Folgendes entgegenzuhalten:

Die verbilligte Abgabe der Kraftfahrzeuge durch die Vertragshändler an die DienstnehmerInnen der im Betreff genannten Gesellschaften stellt unbestritten grundsätzlich einen geldwerten Vorteil gem. § 15 Abs. 1 EStG 1988 dar, welcher seine Wurzel im Dienstverhältnis hat. Es steht außer Streit, dass der vergünstigte Bezug der Kraftfahrzeuge durch die DienstnehmerInnen grundsätzlich der Steuerbegünstigung für Mitarbeiterabatte gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 zugänglich ist.

Entscheidend für die Anwendbarkeit der Steuerfreiheit ist daher, dass sämtliche Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung von Mitarbeiterabatten erfüllt sind. Es wird daher in weiterer Folge zu untersuchen sein, ob sämtliche Voraussetzungen für die Einkommensteuerfreiheit des Mitarbeiterabattes gem. § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 in vorliegendem Sachverhalt erfüllt sind.

a) Der Mitarbeiterabatt wird allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eingeräumt. Die Möglichkeit, Kraftfahrzeuge unter Inanspruchnahme des beschriebenen Mitarbeiterabattes zu beziehen, ist grundsätzlich nicht auf einzelne Mitarbeiterinnen beschränkt und steht allen DienstnehmerInnen offen. Diese Voraussetzung ist somit erfüllt. Dies wurde im Zuge der Außenprüfung vom Finanzamt auch nicht beanstandet.

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. An dieser Stelle sei festgehalten, dass der Großteil der Mitarbeiterinnen die Finanzierungsform des Nutzenleasings wählt. Diese Form des Leasings ist üblich für das Leasing von Kraftfahrzeugen, wobei auch der Abschluss kurzfristiger Leasingverträge typisch und marktüblich ist. Dabei sind die geleaste Fahrzeuge nach Ende der vereinbarten Nutzungsdauer grundsätzlich an den Leasinggeber zu retournieren.

Da nach Ende der vereinbarten Leasingdauer dem Händler grundsätzlich das Veräußerungsrecht der Fahrzeuge zukommt, ist eine Einkünfteerzielungsmöglichkeit für die DienstnehmerInnen de facto ausgeschlossen. Die Mitarbeiterinnen haben somit faktisch keine Verkaufs- und auch keine sonstigen Einkünfteerzielungsmöglichkeiten. Die Nutzung der Fahrzeuge ist auf die private Lebensführung beschränkt.

Auch die wiederkehrende Möglichkeit nach Ablauf des bestehenden Leasingvertrages und Rückgabe des „alten“ Fahrzeugs ein neues Fahrzeug (zB neues Modell) zu leasen, ist typisch für das Nutzenleasing und stellt somit keinen Bezug von Waren in unüblicher Menge dar. Die Voraussetzung, dass die kostenlos oder verbilligt bezogenen Waren oder Dienstleistungen von den Arbeitnehmer(n)Innen weder verkauft noch zur Einkünfteerzielung verwendet und nur in einer solchen Menge gewährt werden, die einen Verkauf oder eine Einkünfteerzielung tatsächlich ausschließen, ist somit eindeutig gegeben.

c) Der Mitarbeiterabbatt ist steuerfrei, wenn er im Einzelfall 20% nicht übersteigt. Wie oben ausgeführt, geht das Finanzamt Salzburg-Stadt davon aus, dass hier ein vergünstigter Bezug einer Dienstleistung vorläge und der Mitarbeiterabbatt somit in weiterer Folge in den niedrigeren Leasinggesellschaft überhaupt zugänglichen Vergünstigungen:

Folgende Kriterien zeichnen dabei ein Leasinggeschäft aus:

1 Leasing ist ein Finanzierungsgeschäft, das die zeitlich befristete Nutzungsüberlassung von Mobilien, Kfz und Immobilien (Investitions- und Konsumgüter) zum Inhalt hat.

2 Der Leasinggeber kauft das Leasingobjekt nach Auswahl und Spezifikation des Leasingnehmers an. In weiterer Folge wird dem Leasingnehmer das Leasingobjekt auf eine vereinbarte und prinzipiell unkündbare Laufzeit zur Nutzung zur Verfügung gestellt.

3 Ab dem Zeitpunkt der Übergabe des Leasingobjekts und während der Leasinglaufzeit übernimmt der Leasingnehmer, obwohl er nur Nutzungsberechtigter ist, zu einem großen Teil Risiken bzw Verpflichtungen, die üblicherweise einem Eigentümer zukommen. Hierunter fallen neben dem Investitionsrisiko auch die Sach- und Preisgefahr (Verweis auf Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing, 3. Aufl. 2019, 2.2.1.1. Was ist Leasing?, Seite 5).

Für die Erstellung eines Leasingangebots sind dabei grundsätzlich folgende Informationen zwischen dem potentiellen Leasingnehmer und der Leasinggesellschaft abzuklären:

Die absolute Höhe des zwischen dem Kunden und dem Lieferanten ausverhandelten Kaufpreises. Die Leasinggesellschaft braucht für eine Leasingkalkulation den genauen Kaufpreis des Investitionsobjekts. Gleichzeitig sollten auch allfällig vereinbarte, den Kaufpreis mindernde Rabatte und Skonti bekanntgegeben werden. Dies ist deshalb wichtig, weil als Finanzierungsbasis für die Offert Stellung nur der tatsächlich von der Leasinggesellschaft zu bezahlende Betrag herangezogen werden soll (Verweis auf Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing, 3. Aufl. 2019, 3.2.2.1. Erforderliche Informationen zur Erstellung eines Leasingangebots).

Das Leasinggeschäft ist somit dem Wesen nach ein Finanzierungsgeschäft und erbringt die konzerninterne Leasinggesellschaft somit eine Finanzierungsdienstleistung. Nur im Rahmen dieser Finanzierungsdienstleistung wäre ihr auch die Gewährung eines Mitarbeiterrabattes möglich.

Im Zuge der Finanzierung erfolgt aber gerade keine Vergünstigung, da die Berechnung der Leasingrate (Finanzierungszinssatz etc.) durch die konzerninterne Leasinggesellschaft gleich wie bei einem fremden Dritten erfolgt.

Der Mitarbeiterrabatt wird somit ausschließlich in dem Abschlag auf den Kaufpreis des Fahrzeuges gewährt, dessen Bestimmung unter Berücksichtigung der den DienstnehmerInnen eingeräumten Rabatte erfolgt, aber dem Leasinggeschäft vorgelagert ist und auch nicht der Disposition der Leasinggesellschaft unterliegt.

Der geldwerte Vorteil der DienstnehmerInnen ist daher eindeutig in der gewährten Reduktion der Anschaffungskosten des in weiterer Folge durch die Leasinggesellschaft zu finanzierenden Objekts zu sehen. Das die Leasinggesellschaft das zu finanzierende Objekt - hier die Kraftfahrzeuge kauft – gehört zum Wesen des Leasinggeschäfts.

Die niedrigere Leasingrate ergibt sich somit ausschließlich aufgrund des vorgelagerten Mitarbeiterrabattes bei den Anschaffungskosten und nicht aufgrund einer der Leasinggesellschaft zugänglichen Rabattierung bei den Leasingkonditionen.

Der geldwerte Vorteil für den/die Dienstnehmerin resultiert daher ausschließlich aus den, um die vom Arbeitgeber eingeräumten Mitarbeiterrabatte, verminderten Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, die in weiterer Folge der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt werden. Der geldwerte Vorteil ist und dessen steuerliche Beurteilung ist somit anhand der gewährten Reduktion der Anschaffungskosten zu beurteilen. Für die Beurteilung des geldwerten Vorteils im Sinne des §15 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988, und in weiterer Folge für die Beurteilung der Steuerbefreiung für Mitarbeiterrabatte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 ist daher nicht auf den Unterschied der tatsächlichen Leasingrate und der vom Finanzamt Salzburg- Stadt im Schätzungsweg ermittelten „fremdüblichen“ Leasingrate abzustellen.

Die DienstnehmerInnen beziehen somit unter Zugrundelegung der für das Steuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise, durch Reduzierung der Anschaffungskosten in Folge des Mitarbeiterrabatts, vergünstigt eine Ware zur Nutzung - hier die Kraftfahrzeuge - wobei sie auch eine eigentümerähnliche Stellung erlangen.

Im konkreten Fall war es aber eindeutiger Parteiwille nicht ein vergünstigtes Leasinggeschäft zu gewähren, sondern den DienstnehmerInnen die Möglichkeit einzuräumen, vergünstigt Kraftfahrzeuge zu beziehen und wurde deshalb auch ein Rabatt auf die Anschaffungskosten eingeräumt.

Würde der Ansicht des Finanzamtes Salzburg-Stadt gefolgt werden und man bei der Beurteilung der Mitarbeiterrabatte auf den Unterschiedsbetrag zwischen der tatsächlichen Leasingrate und der vom Finanzamt im Schätzungsweg ermittelten Leasingrate abstellen, wäre der gewährte Mitarbeiterrabatt auf die Anschaffungskosten schlussendlich über die Leasingrate größtenteils steuerpflichtig.

Würden die Mitarbeiterinnen die (verbilligten) Anschaffungskosten hingegen eigenfinanzieren, wäre der Mitarbeiterrabatt auf Basis der Anschaffungskosten zur Gänze steuerfrei, da innerhalb der maßgeblichen 20 % Grenze liegend. Es wird nochmals darauf hingewiesen, dass die Finanzierung des Fahrzeugs von den DienstnehmerInnen frei gewählt werden kann. Dieser Widerspruch lässt sich nur auflösen, wenn zwischen dem vergünstigten Bezug der Kraftfahrzeuge (Neuwägen) zur Nutzung und der anschließenden Finanzierung eine getrennte Betrachtung erfolgt, was auch-wie bereits gezeigt - zum Wesen des Leasinggeschäfts gehört, nämlich einer Trennung zwischen den Anschaffungskosten des Investitionsobjekts und dessen Finanzierung. Somit sind auch beide Komponenten des Leasinggeschäfts grundsätzlich einem Rabatt zugänglich und somit steuerlich auch separat zu beurteilen.

Zusammengefasst ist daher festzuhalten, dass die Behörde bei der Beurteilung des Vorliegens der Kriterien eines steuerfreien Mitarbeiterrabatts diesen zwar grundsätzlich bejaht hat, aber bei der Beurteilung des den DienstnehmerInnen gewährten Vorteils irrt, da der Vorteil nicht anhand der geringeren Leasingraten sondern anhand der reduzierten Anschaffungskosten zu beurteilen ist. Dieser Vorteil liegt nach Abzug eines fremd üblichen Rabatts von 8 % jedoch im Rahmen der maßgeblichen Grenze von 20 %. Somit ist der gewährte Rabatt auf die Anschaffungskosten zur Gänze steuerfrei zu behandeln und kann hier nicht eine dem nachgelagerte Besteuerung im Rahmen der Leasingraten erfolgen, da auf diese kein Rabatt gewährt wird. Ein Abstellen auf die Leasingraten, wie dies Seitens der Behörde erfolgte, würde einen Mitarbeiterrabatt im Rahmen der Finanzierungsdienstleistung durch die (konzerninterne) Leasinggesellschaft voraussetzen, wobei im konkreten Fall aber keine Vergünstigungen gewährt wurden. Die im Vergleich zu fremden Dritten niedrigeren Leasingraten sind ausschließlich Ausfluss des gewährten Mitarbeiterrabatts auf das zu finanzierende Objekt. Deren Bestimmung obliegt aber gerade nicht der Leasinggesellschaft.

Da die Mitarbeiterrabatte auf die Anschaffungskosten der Kraftfahrzeuge im Einzelfall 20% nicht übersteigen, liegt nach § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 kein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil vor.

Darüber hinaus sei der Vollständigkeit halber festgehalten, dass die Behörde in gegenständlicher Angelegenheit - wie aus der Akten läge ersichtlich (E-Mail Korrespondenz zwischen der Behörde und den Beschwerdeführern bzw. der steuerlichen Vertretung beginnend am 17.06.2019) - zu Beginn der Prüfung sehr wohl einen Mitarbeiterrabat bei den Anschaffungskosten (und nicht bei den Leasingraten) beurteilte und diesen - aus der Sicht der Beschwerdeführer nicht nachvollziehbar und auch mit entsprechenden Gegenargumenten widerlegt - dahingehend verneinte, dass von einer „Einkünfteerzielung“ durch die Mitarbeiterinnen auszugehen sei, da die Abgabe der Kraftfahrzeuge nicht in „haushaltsüblicher“ Menge erfolge und somit § 3 Abs. 1 Z 21 lit. b EStG 1988 nicht anwendbar sei.

Das Leasinggeschäft hingegen wurde zu dem Zeitpunkt nach unserem Verständnis auch von der Behörde als Finanzierungsgeschäft beurteilt, welches den Mitarbeiterrabattregelungen zugänglich sei, sie jedoch darin keinen Vorteil erblicken konnte.

Wir beantragen daher die Änderung der im Betreff genannten Haftungsbescheide derart, dass aufgrund der Steuerfreiheit der gewährten Mitarbeiterrabatte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 für den verbilligten Bezug von Kraftfahrzeugen durch die Mitarbeiterinnen der im Betreff genannten Gesellschaften keine Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge (DB), Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen (DZ)) festgesetzt sowie die diesbezüglich festgesetzten Säumniszuschläge aufgehoben werden.“

In der Beschwerde wurde ein Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung gern § 262 Abs 2 lit. a BAO beantragt; es wurde ein Einvernehmen mit der bescheiderlassenden Behörde erzielt, weil das Finanzamt den Akt mit 6. Juli 2020 an das BFG vorgelegt hat. In der Vorlage an das BFG hat das Finanzamt aber ausgeführt:

„Prüfungszeitraum 2015:

Da § 3 Abs. 1 Z 21 EStG (Mitarbeiterrabattregelung) erst ab 1.1.2016 gilt, stellt die verbilligte Abgabe eines Kfz an Mitarbeiter bis einschließlich 31.12.2015 einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Der gesamte Vorteil stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Prüfungszeitraum 2016 und 2017:

Gemäß § 3 Abs. 2 Z. 21 EStG 1988 ist der geldwerte Vorteil gemäß § 15 Abs. 2 Z 3 lit a EStG aus dem kostenlosen oder verbilligten Bezug von Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber oder ein mit dem Arbeitgeber verbundenes Konzernunternehmen im allgemeinen

Geschäftsverkehr anbietet (Mitarbeiterabbatt), unter bestimmten Voraussetzungen von der Einkommensteuer befreit.

Wie im Bericht vom 11.3.2020 ausführlich ausgeführt, liegt bei den gegenständlichen Leasingverträgen (Restwertleasing, Nutzenleasing) ein verbilligter Bezug von Dienstleistungen vor. Dem Arbeitnehmer als Leasingnehmer wird eine Nutzungsmöglichkeit des Kfz gegen Leasingentgelt eingeräumt. Der geldwerte Vorteil resultiert aus den um die vom Arbeitgeber eingeräumten Mitarbeiterabbatte verminderten Anschaffungskosten des Kfz, die der Berechnung der Leasingrate zugrunde gelegt werden.

Die Beschwerdeführerin führt in Ihrer Beschwerde aus, dass der Großteil der MitarbeiterInnen die Finanzierungsform des Nutzenleasings wählt und daher die geleasteten Fahrzeuge nach Ende der vereinbarten Nutzungsdauer grundsätzlich an den Leasinggeber zu retournieren sind (angemerkt wird, dass im Beschwerdezeitraum ca. 60 % der MitarbeiterInnen Nutzenleasing- und ca. 40 % der MitarbeiterInnen Restwertleasingverträge abgeschlossen haben). Der Parteiwille war es aber, nicht ein vergünstigtes Leasinggeschäft zu gewähren, sondern den DienstnehmerInnen die Möglichkeit einzuräumen, vergünstigt Kraftfahrzeuge zu beziehen und daher wurde auch ein Rabatt auf die Anschaffungskosten eingeräumt. Die Beurteilung des den DienstnehmerInnen gewährten Vorteils hat daher nicht anhand der geringeren Leasingraten sondern anhand der reduzierten Anschaffungskosten zu erfolgen und liegt unter der für steuerfreie Mitarbeiterabbatte maßgeblichen Grenze von 20 %.“

Dazu wird von der belangten Behörde Folgendes ausgeführt:

„Laut Beschwerde kann jeder Arbeitnehmer die Finanzierung des Fahrzeugs frei wählen. Von Vertretern der Beschwerdeführerin wurde im Zuge der Prüfung jedoch mitgeteilt, dass keine Verkäufe an MitarbeiterInnen zu begünstigten Konditionen stattgefunden haben. Die Finanzierungsform des Leasings spielte daher eine große Rolle. Wie im Bericht ausgeführt, liegt der Vorteil für die MitarbeiterInnen in der günstigen Leasingrate. Sollte das BFG zu der Ansicht gelangen, dass ein verbilligter Bezug von Waren vorliegt und der Vorteil aus den reduzierten Anschaffungskosten resultiert, so wird von der belangten Behörde folgendes angemerkt:

1. Die verbilligte Abgabe der Kfz an die Mitarbeiter ist grundsätzlich auch der Steuerbegünstigung für Mitarbeiterabbatte gemäß § 3 Abs. 1 Z. 21 EStG 1988 zugänglich. Entscheidend ist, dass auch sämtliche Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung von Mitarbeiterabbatten erfüllt sind.

Problematisch ist im gegenständlichen Fall, dass die Abgabe der verbilligten Kfz nur in einer solchen Menge gewährt werden darf, die einen Verkauf oder eine Einkünfteerzielung tatsächlich ausschließen. Die Steuerbefreiung für Mitarbeiterabbatte, die im Einzelfall 20 % nicht übersteigen, gilt für alle Waren, auch für teure Waren wie Autos, Fertigteilhäuser. Nach der Intention des Gesetzgebers soll der Mitarbeiterabbatt dem Arbeitnehmer zu Gute kommen,

indem er Waren oder Dienstleistungen für seinen persönlichen Gebrauch vom Arbeitgeber günstiger erwerben kann. Eine „Versilberung“ dieses Vorteiles durch einen Verkauf der vergünstigt erworbenen Waren oder Dienstleistungen sollte dabei ausgeschlossen werden. Daher hat der Gesetzgeber in § 3 Abs. 1 Z 21 lit b EStG 1988 normiert, dass die kostenlos oder verbilligt bezogenen Waren oder Dienstleistungen vom Arbeitnehmer weder verkauft noch zur Einkünfteerzielung verwendet und nur in einer solchen Menge gewährt werden dürfen, die einen Verkauf oder eine Einkünfteerzielung tatsächlich ausschließen.

Mayr in SWK-Spezial: Steuerreform 2015/16, Mitarbeiterrabatte und geldwerter Vorteil, Punkt 6 führt dazu Folgendes aus: „Das Gesetz sieht in lit. b nur die Einschränkung vor, dass der Arbeitnehmer die verbilligt bezogenen Waren nicht weiterverkauft oder Einkünfte daraus erzielt und auch nur in solchen Mengen beziehen kann, die einen Verkauf oder eine Einkünfteerzielung ausschließen. Die Befreiung ist daher auf die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung des Arbeitnehmers beschränkt. An einer solchen Beschränkung auf „haushaltsübliche Mengen“ hat idR auch der Arbeitgeber Interesse und sollte insbesondere im Dienstvertrag sicherstellen, dass eine Weiterveräußerung oder Einkünfteerzielung durch den Arbeitnehmer ausgeschlossen ist.“

Gerade bei höherpreisigen Waren oder Dienstleistungen kommt dem Umstand, dass die kostenlos oder verbilligt bezogenen Waren oder Dienstleistungen vom Arbeitnehmer weder verkauft noch zur Einkünfteerzielung verwendet und nur in einer solchen Menge gewährt werden dürfen, die einen Verkauf oder eine Einkünfteerzielung tatsächlich ausschließen, besondere Bedeutung zu. Nach der Intention des Gesetzgebers soll die mit einem Mitarbeiterrabatt erworbene Ware oder Dienstleistung beim Arbeitnehmer verbleiben, bis diese de facto „wertlos“ ist, sodass vom Arbeitnehmer kein Kapital aus dem Mitarbeiterrabatt gezogen werden kann. In diesem Zusammenhang kommt es somit nicht darauf an, ob es subjektiv „üblich“ ist ein Auto alle ein, zwei oder drei Jahre zu wechseln, sondern vielmehr ob das Auto, welches veräußert wird, objektiv noch einen Wert repräsentiert.

Die Laufzeit der Leasingverträge der ArbeitnehmerInnen beträgt in der Regel 12 oder 24 Monate, vereinzelt bis zu 48 Monate. Nach § 3 Abs. 1 Z 21 lit b EStG 1988 darf die verbilligt bezogene Ware nur in einer solchen Menge gewährt werden, die einen Verkauf oder eine Einkünfteerzielung tatsächlich ausschließen. Die Abgabe der verbilligt bezogenen Waren an die Dienstnehmer soll somit nur in „haushaltsüblichen“ Mengen erfolgen. Da die gewöhnliche Nutzungsdauer eines Kraftfahrzeuges auf jeden Fall mehr als 12, 24, 36 oder 48 Monate beträgt, wurde die verbilligt bezogene Ware nicht in einer solchen Menge gewährt, die einen Verkauf oder eine Einkünfteerzielung tatsächlich ausschließen. Diese Voraussetzung des § 3 Abs. 1 Z 21 lit b EStG 1988 ist daher nicht erfüllt.

Dazu wird angemerkt, dass eine Retournierung des begünstigt erworbenen Kfz nach Ablauf der Leasingdauer an den Händler zum fremdüblichen Restwert einem Verkauf des Kfz gleichzustellen ist, da damit der geldwerte Vorteil endgültig realisiert wird.

Weiters erfolgte die Abgabe der bezogenen Waren auch deshalb nicht in „haushaltsüblichen“ Mengen, da einige ArbeitnehmerInnen mehrere Kfz gleichzeitig geleast haben, wobei bei allen Kfz den Leasingraten die günstigen Anschaffungskosten zugrunde gelegt wurden.

2. Kauft der Mitarbeiter das Kfz nicht für sich, sondern für nahe Angehörige oder Bekannte, so ist zu beachten, dass die Steuerfreiheit nur dann gegeben ist, wenn der kostenlose oder verbilligte Bezug von Waren oder Dienstleistungen durch den Mitarbeiter (Arbeitnehmer) selbst erfolgt und dieser den Aufwand wirtschaftlich selbst trägt, auch dann, wenn die Ware einer Person zugeordnet werden kann (zB Saisonkarte). Bei einem Bezug eines verbilligten Kfz durch den Arbeitnehmer für einen Angehörigen, ist infolge des hohen Wertes in der Regel nicht von einer wirtschaftlichen Kostentragung durch den Arbeitnehmer auszugehen, weshalb ein Mitarbeiterrabatt für Angehörige de facto ausgeschlossen ist. Dies wird auch dadurch untermauert, dass eine stichprobenartige Überprüfung der Bankdaten auf den Leasingverträgen ergeben hat, dass die Leasingrate nicht vom Bankkonto des Arbeitnehmers/der Arbeitnehmerin überwiesen wird. Der diesbezügliche geldwerte Vorteil ist in diesen Fällen beim Arbeitnehmer steuerpflichtig zu erfassen. Wie der VwGH im Erkenntnis vom 18.12.2014, 2012/15/0003 ausgeführt hat, ist es belanglos, ob geldwerte Vorteile iSd § 15 EStG 1988 auch nahen Angehörigen des Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehenden Steuerpflichtigen gewährt werden, weil der Grund der Zuwendung dieser Vorteile ausschließlich im bestehenden Dienstverhältnis des Steuerpflichtigen liegt. Die verbilligte Abgabe eines Kfz an Mitarbeiter für Angehörige/Bekannte stellt einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis beim Mitarbeiter dar, wobei die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 21 EStG (Mitarbeiterrabattregelung) nicht anwendbar ist.“

Im weiteren Ermittlungsverfahren wurde das Finanzamt gebeten, folgende Fragen zu beantworten:

„Könnten Sie bitte bekanntgeben, welche Fahrzeuge an welche Mitarbeiter für welche Zeiträume nach Ansicht des FA in „nicht haushaltsüblichen Mengen“ abgegeben wurden?

Könnten Sie bitte auch bekanntgeben, welche Angehörigen oder Bekannte von welchen Mitarbeitern durch welche Fahrzeuge für welche Zeiträume begünstigt worden sein sollen?“

Mit Schreiben vom 9.6.2022 wurde ausgeführt, dass eine Liste übermittelt werde, aus denen hervorgehe, an welche Mitarbeiter in den Prüfungsjahren 2015-2016 abgegeben wurden. In mehreren Fällen sind so genannte „Mitantragsteller“ ersichtlich (in den meisten Fällen Ehepartner).

Das Finanzamt ergänzt das bisherige Vorbringen in dem es ausführt, dass „in Anbetracht des üblicherweise erheblichen Wertverlustes in den ersten Jahren bestehen nach Ansicht der Finanzverwaltung keine Bedenken, wenn das Auto nach ca. fünf Jahren tatsächlich verkauft wird“; und weiter: „Die Voraussetzung der Abgabe „in haushaltsüblichen Mengen“ ist daher immer nur für das erste innerhalb von 5 Jahren erworbene Fahrzeug erfüllt. Die weiteren vom Arbeitnehmer innerhalb von 5 Jahren geleaste Fahrzeuge wurden nach Ansicht des Finanzamtes in „nicht haushaltsüblichen Mengen“ abgegeben und es ist ein neuerlicher Mitarbeiterrabatt steuerfrei nicht möglich.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 3 Abs 1 Z 21 EStG wurde durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 geschaffen (StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118) und lautet:

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.

Nach § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 zählen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Zur Herstellung des Veranlassungszusammenhanges mit nichtselbständigen Einkünften genügt es, wenn die Einnahmen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (vgl. VwGH 31.7.2013, 2009/13/0194, VwSlg. 8839/F, mwN). Ein Vorteil wird dann für ein Dienstverhältnis gewährt, wenn er durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst ist. Das ist der Fall, wenn der Vorteil nur deshalb gewährt wird, weil der Zurechnungsempfänger Arbeitnehmer dieses Arbeitgebers ist, der Vorteil also mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird, und wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinn als Gegenleistung für das

Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Dabei ist ein objektiver Veranlassungszusammenhang ausreichend.

Den Arbeitnehmern werden vom Arbeitgeber Mitarbeiterrabatte auf den Bezug von Kraftfahrzeugen eingeräumt, die fremden Endkunden nicht in dieser Höhe eingeräumt werden. Diese Rabatte werden nur Arbeitnehmern im Konzern eingeräumt. Der Vorteil, der sich durch diese vom Arbeitgeber eingeräumten günstigeren Konditionen gegenüber fremden Endkunden ergibt, ist daher durch das Dienstverhältnis veranlasst. Einnahmen liegen gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile u.a. im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zufließen. Nach § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen. Nach § 15 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988 gilt für Mitarbeiterrabatte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 Folgendes: Ist die Höhe des geldwerten Vorteils nicht mit Verordnung gemäß § 15 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 festgelegt, ist für Mitarbeiterrabatte der geldwerte Vorteil abweichend von § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 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.

Voraussetzung ist sohin, dass der Bezug oder Vorteil ohne Rücksicht auf die äußere Form, in die er gekleidet ist, dem Empfänger wegen eines Dienstverhältnisses zukommt; *Ebner* in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 25 Rn 1; der Vorteil muss sohin kausal, dh durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers, veranlasst sein. Sie müssen dem Empfänger deshalb zugutekommen, weil er in einem Dienstverhältnis steht; erforderlich ist ein enger Zusammenhang; s *Geringer/Kirchmayr* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 21 § 25 Rz 12 mwN. Unstrittig ist überdies, dass die Rabatte betraglich nicht begrenzt sind; Mayr in Mayr/Lattner/Schlager, SWK-Spezial Steuerreform 2015/2016, 45; ebenso ist unstrittig ist, dass der Mitarbeiterrabatt von jenem Endpreis zu berechnen ist, zu dem die Ware fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr angeboten wird und von dem die übliche Rabatte schon abgezogen wurden; ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 7; *Mayr-Hayden* in Doralt-Kirchmayr-Mayr-Zorn, EStG 21a § 3 Rz 185.

Soweit ersichtlich wurde nur Mitarbeitern ein Rabatt auf die Anschaffungskosten von 20% im Zusammenhang mit Leasing gewährt; nach übereinstimmender Ansicht der belangten Behörde und des Bf wurzelt diese Begünstigung in den Dienstverhältnissen. Nach Ansicht des BFG liegt der intendierte und tatsächlich gewährte Vorteil in der Reduktion der AK als rechnerische Größe, der sich auf die Leasingrate auswirkt aber darüber hinaus nicht weiter fremdunüblich rabattiert wird. Deswegen ist nicht auf den Unterschied der Leasingrate und der im

Schätzungsweg ermittelten „fremdüblichen“ Leasingrate abzustellen, weil über den Mitarbeiterrabatt nur die Anschaffungskosten reduziert worden sind; die niedrigeren Leasingraten sind lediglich eine zwingende Folge der Reduktion der AK als rechnerische Größe, nicht die Ursache der Vorteilsgewährung selbst. Die Schwelle des § 3 Abs. 1 Z 21 lit. c EStG 1988 wird nicht überschritten. Der Vorteil ergibt sich sohin aus der Differenz der rechnerischen Größen AK.

Der Gesetzgeber hat in § 3 Abs. 1 Z 21 lit b EStG 1988 aber normiert, dass die kostenlos oder verbilligt bezogenen Waren oder Dienstleistungen vom Arbeitnehmer weder verkauft noch zur Einkünfteerzielung verwendet und nur in einer solchen Menge gewährt werden dürfen, die einen Verkauf oder eine Einkünfteerzielung tatsächlich ausschließen. Das Finanzamt betonte dazu in der Beschwerdevorlage, dass die Laufzeit der Leasingverträge unter der Mindestnutzungsdauer eines Kraftfahrzeuges lägen (8 Jahre; § 8 Abs 6 EStG) und deswegen die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 21 lit b EStG 1988 nicht erfüllt sein könnten; dazu wörtlich:

„Da die gewöhnliche Nutzungsdauer eines Kraftfahrzeuges auf jeden Fall mehr als 12, 24, 36 oder 48 Monate beträgt, wurde die verbilligt bezogene Ware nicht in einer solchen Menge gewährt, die einen Verkauf oder eine Einkünfteerzielung ausschließen“.

Diese Rechtsansicht teilt das BFG aber nicht: Nach dem Willen des Gesetzgebers soll nämlich mit § 3 Abs. 1 Z 21 lit b EStG 1988 nur sichergestellt werden, dass die Befreiung auf die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung des Arbeitnehmers beschränkt bleibt; *Mayr* in SWK-Spezial: Steuerreform 2015/16, Mitarbeiterrabatte und geldwerter Vorteil 42 (45). Dass diese Voraussetzung nicht erfüllt worden wäre, ist nicht aktenkundig: Die Arbeitnehmer haben die Waren während des Leasings nur privat genützt. Die bloße Rückgabe des Fahrzeugs an den Arbeitgeber (als zivilrechtlicher Eigentümer) ist darunter nicht zu subsumieren, weil dies keinem Verkauf an einen Dritten gleichzuhalten ist; es wird nur ein Gegenstand an den Arbeitgeber zurückgegeben, der dem Arbeitnehmer während der Nutzungsdauer zum Vorteil gereichte.

Überdies ist auch die argumentative Verknüpfung mit der Dauer der Leasingverträge zweifelhaft: Nach Ansicht des BFG sind die Nutzungsdauer bzw. die Leasingdauer und die Abgabe von haushaltsüblichen Mengen nicht gleichzusetzen. Darüber hinaus ist es geradezu typisch, dass Leasingverträge mit einer Laufzeit abgeschlossen werden, die unter einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer liegt, was schon daran erkennbar ist, dass auch im ggstl. Sachverhalt die Nutzungsdauer in der Regel zwischen 12 und 36 Monaten betrug (vereinzelt auch 48 Monate), was auch fremdüblich ist. Würde man nun der Rechtsansicht des Finanzamtes folgen, hätte dies zur Folge, dass Leasing von KFZ durch Arbeitnehmer generell nicht von § 3 Abs. 1 Z 21 lit b EStG 1988 erfasst wären, weil – zumindest bei neueren PKWs – die längste Leasinglaufzeit 7 Jahre beträgt (in der Regel aber freilich deutlich darunter). Es ist aber weder dem Wortlaut der Norm noch den Materialien zu entnehmen, dass bei der

Überlassung von Fahrzeugen durch Leasing eine Steuerbefreiung in einem Fall wie diesen nicht gewährt werden soll und zwar unabhängig davon, um welche Art von Leasing es sich handelt. Tatsächlich soll die Steuerbefreiung nach dem Willen des Gesetzgebers betragsmäßig gerade nicht limitiert werden; vielmehr war die Intention des Gesetzgebers danach ausgerichtet, großzügige Befreiungen zu gewähren; *Mayr* in SWK-Spezial: Steuerreform 2015/16, Mitarbeiterrabatte und geldwerter Vorteil 42 (45), sofern diese Befreiung (nicht zwingend auf die Person, sondern auf den Haushalt bezogen), auch als üblich bezeichnet werden muss. Es ist sohin auch nicht unüblich, wenn in einem Zeitraum von mehreren Jahren mehr als ein Fahrzeug geleast wird, auch wenn es zeitliche Überschneidungen in dem einen oder anderen Fall gegeben haben mag, sofern die Fahrzeuge weder verkauft noch zur Einkünfteerzielung verwendet werden oder eine solche möglich gemacht wird; die einzige gesetzliche Schranke was die Zuordnung zur privaten Lebensführung betrifft. Rechtspolitisch mag man zwar kritisieren können, dass manche Arbeitnehmer laufend über ihr Berufsleben vom Mitarbeiterrabatt profitieren, das ist aber vom Gesetzgeber so gewollt; s dazu *Blachl*, SWK 2015, 1122 und kann sohin durch Rechtsauslegung auch nicht korrigiert werden. Überdies wurde ein Verkauf oder ein Nutzen der Fahrzeuge zur Einkünfteerzielung vom Arbeitgeber ausdrücklich untersagt: Der Arbeitnehmer war als Leasingnehmer nicht berechtigt, das Leasingobjekt weiterzugeben oder für die Einkünfteerzielung zu verwenden: Das Verbot der gewerblichen Weitergabe an Dritte ohne Zustimmung des Arbeitgebers (Punkt V.1) verhinderte eine Einkünfteerzielung durch den Mitarbeiter. Selbst die bloße unentgeltliche Überlassung des Fahrzeugs an einen Dritten war nur vorübergehend gestattet; s Punkt V. 2 der AGB „Leasingvertrag“. Eine Begrenzung auf 5 Jahre, wie in der Stellungnahme vom 9.6.2022 durch das Finanzamt ausgeführt wurde, lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen.

Sofern das Finanzamt aber darauf verweist, dass auch Angehörige als so genannte „Mitantragsteller“ aufgetreten seien, wobei der wirtschaftliche Aufwand von den Mitantragstellern getragen wurde; wurzelt diese Begünstigung nicht im Dienstverhältnis. Soweit sich der Antrag auch auf solche Fahrzeuge bezieht, ist er abzuweisen.

Der Beschwerde war sohin für die Kalenderjahre 2016 und 2017 teilweise stattzugeben, soweit er nicht Mitantragsteller betrifft. Hinsichtlich des Kalenderjahres 2015 hingegen erweist sich das Vorbringen freilich als unbegründet, weil § 3 Abs 1 Z 21 EStG 1988 nicht im Rechtsbestand war.

Die Abgaben beruhen auf folgenden Bemessungsgrundlagen und werden wie folgt neu berechnet:

Berechnungsblatt 1 (Übersichtsblatt):

[...]

Berechnungsblatt 2:

[...]

1.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Salzburg, am 8. August 2022