



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 10

GZ. RV/0825-G/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden, Hofrat Dr. Erwin Csaszar, dem hauptberuflichen Mitglied, Hofrat Mag. Kurt Lorenz sowie die weiteren Mitglieder, Mag. Julia Karner, Wirtschaftskammer Niederösterreich, und Dr. Raimund Brandl, Arbeiterkammer Burgenland, im Beisein der Schriftführerin, Frau Andrea Moravec, über die Berufungen der Bw, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 28. Februar 2007 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 30. Jänner 2007 betreffend Lohnsteuer samt den Säumniszuschlägen, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004 und 2005 nach der am 2. Februar 2011 in 1031 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Nach ihren eigenen Angaben in der Berufung stellt die Berufungswerberin allen Arbeitnehmern ein nicht arbeitgebereignetes Fitnesscenter dahingehend zur Verfügung, als diese berechtigt sind, das Fitnesscenter zu speziellen, begünstigten Konditionen zu benutzen. Die Mitgliedsbeiträge werden direkt vom Fitnesscenter an die Bwin verrechnet. Die Mitarbeiter, welche tatsächlich das Fitnesscenter benutzen, haben einen anteiligen

Kostenersatz an die Bwin zu leisten. Die Höhe des Kostenersatzes liegt unter dem vom Fitnesscenter verrechneten Mitgliedsbeitrag. Insofern die Mitgliedsbeiträge nicht an die Mitarbeiter weiterverrechnet werden, liegt nach Ansicht der Berufungswerberin beim Mitarbeiter ein geldwerter Vorteil vor.

Die Berufungswerberin behandelte diese Möglichkeit der Benützung des Fitnesscenters als steuerbefreite Zurverfügungstellung einer Einrichtung oder Anlage nach § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 steuerfrei.

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass es sich bei diesem Sachverhalt nicht um eine steuerbefreite Zurverfügungstellung einer Einrichtung oder Anlage nach § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988, sondern um einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis nach § 15 EStG 1988 (individueller Ersatz der Jahreskarte) handelt, wenn der Arbeitgeber dem Betreiber eines Fitnesscenters ein (günstiges) Jahrespauschale zahlt, damit die Arbeitnehmer das Fitnesscenter jederzeit benutzen können (Bezahlung einer Jahreskarte). Nach dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung hat die Berufungswerberin für 2004 dafür einen Betrag für die Jahreskarten in Höhe von € 33.801,60, abzüglich dem Kostenersatz der Dienstnehmer in Höhe von € 11.213,80, und für 2005 einen Betrag von € 37.818,13, abzüglich dem Kostenersatz der Dienstnehmer in Höhe von € 11.560,50 aufgewendet. Für die Nachversteuerung ermittelte der Prüfer einen durchschnittlichen Lohnsteuerprozentsatz von 47,5%. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen erhobenen Berufungen vertrat die Berufungswerberin unter anderem die Ansicht, dass sämtliche Voraussetzungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 vorliegen würden. Der geldwerte Vorteil aus der Benützung des Firnesscenters wäre daher als steuerfrei zu behandeln. Eine Auslegung des Wortlautes des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 dahingehend, dass die Steuerbegünstigung des geldwerten Vorteils nur dann gegeben sei, wenn es sich um arbeitgebereigene oder angemietete Einrichtungen oder Anlagen handeln würde, sei weder vom Wortlaut umfasst, noch sachlich gerechtfertigt. Würde man dies dem Gesetzestext unterstellen, wäre die unterschiedliche Behandlung schlicht nicht gerechtfertigt und daher gleichheitswidrig. Als einzige Voraussetzung müsse daher genügen, dass die Einrichtung allen Arbeitnehmern bzw. Gruppen von Arbeitnehmern zur Verfügung stehen würde. Unter Hinweis auf Doralt, Kommentar zum EStG, 7. Auflage, Rz 77 zu § 3 EStG, sei die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG daher von der Behörde verfassungskonform in diese Richtung auszulegen, wolle man ihr nicht einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung weist das Finanzamt darauf hin, dass Voraussetzung für die Steuerbefreiung sei, dass es sich um einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis und um eine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern handeln würde. Im gegebenen Fall sei die Voraussetzung „alle Arbeitnehmer oder Gruppen von Arbeitnehmern“ unbestritten. Begünstigt sei aber nur der geldwerte Vorteil aus der Benützung von arbeitgebereigenen oder angemieteten Einrichtungen oder Anlagen begünstigt. Wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer hingegen einen Geldbetrag zahlen würde, liege steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, da sich diese Befreiung nur auf den Sachbezug beziehen würde. Im gegebenen Fall handle es sich also nicht um eine steuerbefreite Zurverfügungstellung einer Einrichtung oder Anlage, sondern um einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis (individueller Kostenbeitrag zur Jahreskarte), der mit dem ortsüblichen Mittelpreis zu bewerten sei.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird bezüglich der Begründung zur Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes ausgeführt, dass vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer kein Geldbetrag bezahlt worden wäre. Die Mitgliedsbeiträge seien nämlich direkt vom Fitnesscenter an die Bwin verrechnet worden. Eine Direktzahlung von der Bwin an die Arbeitnehmer sei nicht erfolgt. Wenn das Finanzamt die Zahlung von der Berufungswerberin an das – nicht arbeitgebereigene oder nicht angemietete – Fitnesscenter einer Zahlung an die Arbeitnehmer gleichsetzen würde, könne dem nicht gefolgt werden. Anscheinend gehe das Finanzamt davon aus, dass kein geldwerter Vorteil vorliegen würde. Die Berufungswerberin vertrete jedoch die Ansicht, dass durch den vorliegenden Sachverhalt die Anforderung des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG hinsichtlich eines geldwerten Vorteils erfüllt seien.

Hinsichtlich des Begriffes „Geldwerter Vorteil“ wird vorgebracht, dass geldwerte Vorteile alle von außen zukommenden, in Geld messbaren und daher auch bewertbaren Vorteile seien. Durch die beispielhafte Aufzählung in § 15 Abs. 2 EStG 1988 werde klargestellt, dass nicht nur Sachbezüge geldwerte Vorteile darstellen würden, sondern darunter alle Vorteile zu verstehen seien, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen der nicht selbständigen Einkünfte an Stelle von Geld, aber mit Geldeswert zukommen würden. Es sei dabei unerheblich, ob geldwerte Vorteile einmalig oder laufend gezahlt werden würden, ob ein Rechtsanspruch darauf bestehen würde und unter welcher Bezeichnung und Form sie gewährt werden würden. Würde, wie in der gegenständlichen Rechtssache, der Arbeitnehmer einen anteiligen Kostenersatz an den Arbeitgeber leisten, mindere dies zwar grundsätzlich den Sachbezugswert, der Charakter eines geldwerten Vorteils bleibe jedoch erhalten.

In der am 2. Februar 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verweist der bevollmächtigte Vertreter der Berufungswerberin, wie bereits im Vorlageantrag darauf, dass die Begründung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, es liege im gegenständlichen Fall kein geldwerter Vorteil vor, unzutreffend sei. Auch eine durch den Arbeitgeber angemietete und dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellte Wohnung stelle gemäß § 2 Abs 7 der Sachbezugswerteverordnung einen Sachbezug und damit einen geldwerten Vorteil dar.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit:

„Der geldwerte Vorteil aus der Benützung von Einrichtungen und Anlagen, die der Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer zur Verfügung stellt (z.B. Erholungs- und Kurheime, Kindergärten, Betriebsbibliotheken, Sportanlagen“).

Bezüglich der aufgeworfenen Frage des Vorliegens eines geldwerten Vorteils vertritt der UFS im gegenständlichen Fall die Ansicht, dass ein geldwerter Vorteil zwar nicht im Sinne der Zurverfügungstellung einer Einrichtung oder Anlage besteht, allerdings in der Hingabe der verbilligten Jahreskarte für die Benützung des Fitnessstudios.

Entscheidungswesentlich ist jedoch, dass nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 23.6.1970, B 357/69) die sachliche Rechtfertigung für die Befreiung der geldwerten Vorteile aus der Benützung von Einrichtungen des Arbeitgebers in der Vermeidung eines unwirtschaftlichen Mehraufwandes bei der individuellen Feststellung des dem Arbeitnehmer zukommenden Vorteils besteht. Daraus ist ableitbar, dass eine im Betrieb des Arbeitgebers integrierte Einrichtung oder Anlage von seinen Arbeitnehmern mitbenutzt werden darf. Um einen unwirtschaftlichen Mehraufwand bei der Bewertung des daraus entstehenden Vorteils zu vermeiden, wurden derartige Sachbezüge vom Gesetzgeber steuerbefreit.

Diese Ansicht wird auch in der Literatur vertreten. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, Tz 28 zu § 3 führen hiezu aus:

„Einrichtungen und Anlagen iSd § 3 Abs. 1 Z 13 müssen von der Gesamtheit bzw einer bestimmten Gruppe der Arbeitnehmer (dazu Tz 30) weder tatsächlich benutzt werden, noch zu gleicher Zeit benutzbar sein. Es genügt, dass sie grundsätzlich den Arbeitnehmern zur Verfügung stehen. Auch die Benützung durch nahe Angehörige der Arbeitnehmer fällt uE unter die Befreiungsbestimmung. Eine andere Auffassung würde dem wesentlichen Zweck der Bestimmung als Maßnahme der Verwaltungsvereinfachung im Hinblick auf die mit der Bewertung und individuellen Zurechenbarkeit verbundenen Schwierigkeiten entgegenstehen. Bei der Benützung von Einrichtungen und Anlagen

muß es sich um Sachbezüge handeln. Die Möglichkeit einer individuellen Zurechnung steht der Steuerfreiheit nicht entgegen. Geldzuwendungen, die gegeben werden, um dem Arbeitnehmer die Benützung vergleichbarer Einrichtungen (Anlagen) zu ermöglichen, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn (VwGH 29.5.85, 83/13/0201).

Auch in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, EStG Kommentar, § 15, Tz 7.6, wird unter Hinweis auf das bereits zitierte Erkenntnis des VfGH v 23. 6. 1970, B 357/69, der Regelung des § 3 Abs 1 Z 13 der Gedanke zugrunde liegt, dass ohne unwirtschaftlichem Verwaltungsmehraufwand nicht ermittelt werden kann, in welchem Ausmaß der einzelne Arbeitnehmer die Einrichtung in Anspruch nimmt.

Unter diesem Gesichtspunkt kann die Berufungswerberin mit ihrem Hinweis auf die rechtspolitischen Überlegungen von Doralt zu dieser Steuerbefreiung, wonach eine "rechtspolitisch sinnvolle und zugleich verfassungskonforme" Auslegung die Steuerbefreiung auch im Fall von Kostenzuschüssen für betriebsfremde Einrichtungen zulassen solle, nichts für ihren Standpunkt gewinnen. Dass der Wortlaut des Gesetzes in der für den Berufungszeitraum geltenden Fassung diese Auslegung tatsächlich nicht zulässt, wird auch von Doralt im Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Rz 77ff zu § 3, nicht bestritten. Der von Doralt in RdW 2009/840, 880, angeführte Sinn der Gesetzes, wonach der Gesetzgeber wohl primär an jene Fälle gedacht habe, in denen der Dienstgeber seinen Dienstnehmern entsprechende Anlagen eingerichtet habe und der Gesetzeszweck zweifelsfrei die Schaffung eines Anreizes, den Dienstnehmern solche Einrichtungen zur Verfügung zu stellen, sei, kann weder der Literatur noch der Judikatur entnommen werden.

Mit dem Umstand, dass gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 für geldwerte Vorteile die üblichen Mittelpreise des Verbrauchsortes und nicht die an die Berufungswerberin gewährten begünstigten Konditionen, anzusetzen sind (wodurch ein höherer Sachbezugswert zum Ansatz kommen würde) hat sich der erkennende Senat nicht auseinandergesetzt.

Somit hat das Finanzamt die Steuerbefreiung zu Recht nicht anerkannt, weswegen spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 16. Februar 2011