

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V.; Beschwerde vom 31. August 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 28. Februar 2011 betreffend Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 sowie Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2009, beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 278 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I.) Sachverhalt und Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um ein Versicherungsunternehmen. Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 2. Februar 2011 (betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2009) gelangte der Prüfer zu folgenden Feststellungen:

„Die Bf. verrechnet ihren Dienstnehmern für die jeweiligen Versicherungssparten eigene Mitarbeitertarife. Diese Tarife gelten jedoch nicht für alle anderen Versicherungsnehmer der Bf.

Einnahmen im Sinne des § 15 EStG 1988 liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG (= im vorliegenden Fall als Vorteil aus dem Dienstverhältnis) zufließen.

Steuerpflichtige Einnahmen liegen auch dann vor, wenn den Arbeitnehmern auf Grund des

Dienstverhältnisses Vorteile gewährt werden, die über die allen anderen Endverbrauchern zugänglichen Vergünstigungen (z. B. Rabatte) hinausgehen. Siehe dazu z. B. auch UFS-Entscheidung vom 19. Oktober 2010, RV/0241-W/09.

Dieser geldwerte Vorteil ist auch den Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer hinzuzurechnen.

Das heranzuziehende Prämievolumen für alle Mitarbeiter in den jeweiligen Sparten und Jahren mit entsprechenden Detailangaben wurde von der Bf. zur Verfügung gestellt.

In den Versicherungssparten KFZ, Rechtschutz und Sonstige erfolgte die Berechnung des geldwerten Vorteiles durch die Bf. In den Sparten Wohnen und Unfall wurden Versicherungsmaklern anonymisierte Verträge (für Nichtdienstnehmer) vorgelegt und bestmögliche Prämienberechnungen für diesen Versicherungsnehmerkreis vorgenommen. Von diesen – von renommierten Versicherungsmaklern bestmöglich ermittelten Versicherungsprämien - erfolgte noch ein 10%iger Abschlag.

Die Nachverrechnung erfolgte personenbezogen nach deren jeweiligen Prämienaufkommen in der entsprechenden Versicherungssparte anhand der der Dienstgeberin in Form einer Excel-Tabelle übergebenen Auflistungen.

Die Lohnsteuer wurde für alle betroffenen Dienstnehmer mit 38,33% berechnet.“

Der Prüfer ermittelte folgende Nachforderungsbeträge (Euro):

	2006	2007	2008	2009
Lohnsteuer	49.968,90	51.415,48	53.054,09	51.829,83
Dienstgeberbeitrag (DB)	5.866,43	6.036,26	6.228,63	6.084,90
Zuschlag zum DB	469,31	482,90	498,29	486,79
Summe:	56.304,64	57.934,64	59.781,01	58.401,52

Das Finanzamt folgte dieser Ansicht und zog die Bf. mit Bescheiden vom 28. Februar 2011 zur Haftung für Lohnsteuer heran und schrieb ihr Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachentrichtung vor.

Dagegen richtete sich die fristgerecht eingebrachte Berufung, nunmehr Bescheidbeschwerde gemäß § 243 Bundesabgabenordnung (BAO) idF des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012 - FinVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, vom 31. August 2011.

Darin heißt es auszugsweise:

Mit den angefochtenen Bescheiden seien ausschließlich Nachzahlungen für vom Prüfer und der bescheidausstellenden Behörde unterstellte geldwerte Vorteile aus Dienstverhältnissen festgesetzt worden, die aus Versicherungstarifen resultieren würden, die die Bf. auf Versicherungsverträge für ihre Mitarbeiter anwende.

Es sei der Vorteil getrennt nach Sparten als Prozentsatz der Mitarbeiterprämien wie folgt angesetzt worden:

Versicherungssparte	Vorteil in Prozent der Mitarbeiterprämien

Mobilität	23,35%
Unfall	15,36%
Recht	13,33%
Wohnen	25,70%
Sonst.	9,47%

Diese Mitarbeitertarife würden aus folgenden Gründen keinen geldwerten Vorteil darstellen:

Unterschiedlichkeit der Leistung

Wenn der Prüfer und in der Folge die bescheidausstellende Behörde den Sachbezug als Differenz zwischen den Mitarbeitertarifen und den Tarifen, die seiner Ansicht nach für andere Versicherungsnehmer der Bf. gelten würden, ermittle, so negiere er dabei den Umstand, dass die Leistung, die der Mitarbeiter für seine Prämie erhalte, nicht die gleiche Qualität habe wie die anderer Kunden.

Jeder Versicherungsnehmer schließe einen Versicherungsvertrag mit dem Ziel ab, im Schadensfall entsprechenden Versicherungsschutz, das heiße ausreichende Deckung in Form einer vollständigen monetären Schadenswiedergutmachung (*restitutio in integrum*) sowie die hierfür erforderliche Unterstützung bei Schadensfeststellung und Erlangung der Versicherungsleistung zu erhalten. Dazu bedürfe es einerseits der pünktlichen Prämienzahlung, andererseits eines nicht unbeträchtlichen Ressourceneinsatzes an Zeit und Arbeitsaufwand, der vor allem in der Phase bis zum Versicherungsabschluss in Bezug auf Feststellung des Versicherungsbedarfs, Risikoerfassung, Risikobeurteilung, Wahl des richtigen Versicherungsprodukts (was solle versichert werden, welche Versicherungssumme sei ausreichend, wie hoch seien die Prämien etc.) und bei Eintritt eines Schadensfalls (was sei wann, wo, mit welchen Unterlagen zu melden; welche Schritte seien zu setzen; womit könne die rasche und positive Abwicklung unterstützt werden etc.) verstärkt notwendig sei. Es müsse aber auch laufend Zeit zur Beobachtung aktueller Entwicklungen aufgewendet werden, um den Bedarf nach Anpassung des Versicherungsschutzes rechtzeitig zu erkennen.

Während andere Versicherungsnehmer auf die Serviceleistungen ihres Betreuers (Außendienstmitarbeiter, Versicherungsagent oder Makler) zurückgreifen könnten, der für sie Risiko- und Bedarfsanalysen und darauf basierende Offerte erstelle, den Prozess von Antragstellung über Weiterleitung bis zur Überprüfung der ausgestellten Polizze begleite, sich um die Aufgabe von vorläufigen Deckungen genauso kümmere wie um Kfz Zulassungen, die Angemessenheit des Versicherungsschutzes regelmäßig überprüfe, jederzeit Fragen zum Versicherungsvertrag beantworte, bei Bedarf die Ausstellung von Versicherungsbestätigungen veranasse, im Schadensfall den Schaden aufnehme, die zur raschen Schadensbearbeitung erforderlichen Information und Unterlagen einhole, die Schadensmeldung weiterleite und sich für die rasche Schadensabwicklung einsetze, müssten Mitarbeiter diese Arbeiten selbst durchführen.

Die Bf. berücksichtige diese Servicekosten natürlich auch in ihrer Prämienkalkulation und zwar für Kfz-Versicherungen mit 15%, für Sach- und Unfallversicherungen auf Grund der komplexeren Anforderungen und daher des umfangreicher Leistungsbedarfs mit 25% der Gesamtprämie.

Diese Abschläge seien auch bei der Beurteilung, ob und in welcher Höhe ein geldwerter Vorteil vorliege, zu berücksichtigen, da eine reduzierte Leistung nicht mit dem vollen Endpreis für die Gesamtleistung bewertet bzw. gleichgesetzt werden könne.

Dass derartige Abschläge bei der Sachbezugsbewertung zu berücksichtigen seien, habe der Gesetzgeber ganz klar in der Verordnung zu § 15 Abs. 2 (Sachbezugswerteverordnung) dargelegt, indem er bei der Sachbezugsbewertung für die Überlassung von durch den Arbeitgeber angemieteten Wohnraum an den Arbeitnehmer zur Berücksichtigung des schwächeren Rechtstitels des Arbeitnehmers gegenüber einem Wohnungsmieter einen 25%igen Abschlag von der tatsächlichen Miete vorsehe.

Auch der VwGH habe in seiner Entscheidung vom 19.2.2003, 98/08/0172, bestätigt, dass für den Fall, dass für den Arbeitnehmer erhebliche Arbeitsaufwendungen notwendig seien, um sich die Sachleistung des Arbeitgebers anzueignen, diese bei der Sachbezugsbewertung zu berücksichtigen seien.

Im Bereich der Kfz Kaskoversicherung sei darüber hinaus zu berücksichtigen, dass der Dienstnehmer nur insoweit bereichert werden könne, als ein etwaiger Prämienrabatt auf die private Nutzung seines Kraftfahrzeuges entfalle.

Werde das Kraftfahrzeug des Dienstnehmers auf einer betrieblichen Fahrt (das sind Fahrten im Auftrag oder Interesses des Arbeitgebers) beschädigt, sei nach gefestigter Rechtsprechung dem Dienstgeber der Schaden zuzurechnen. Der OGH stütze diese ohne jegliches Verschulden des Arbeitgebers greifende Risikohaftung auf eine analoge Anwendung der Aufwandsbestimmung des § 1014 ABGB (vgl OGH 21.10.1998, 90bA 122/98a).

Es sei durchaus üblich, dass Dienstgeber diese Risikohaftung durch eine eigene Versicherung abdecken würden. Wenn in solchen Fällen die Dienstnehmer eine ergänzende Kaskoversicherung für nur durch Privatfahrten verursachte Schäden abschließen würden, dann müssten sie für diese Teilversicherung auch nur einen Teil, in der Regel zwei Drittel, der vollen Kaskoversicherungsprämie zahlen.

Diesem Umstand sei auch bei der Ermittlung des Sachbezuges durch Ansatz einer um ein Drittel reduzierten Vergleichsprämie Rechnung zu tragen, da die Bf. als Versicherung diese Risikohaftung selbst trage.

Üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes

Gem. § 15 Abs. 2 EStG 1988 seien geldwerte Vorteile mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes anzusetzen.

Wenn der Prüfer, und in der Folge die bescheidausstellende Behörde, den Sachbezug als Differenz zwischen den Mitarbeitertarifen und den Tarifen, die seiner Ansicht für andere Versicherungsnehmer der Bf. gelten würden, ermittle, so negiere er die Tatsache, dass die

Mitarbeiter ihren Versicherungsschutz von anderen Versicherungsunternehmen günstiger als vom eigenen Arbeitgeber, häufig sogar günstiger als zu ihren eigenen Mitarbeitertarifen hätten erwerben können. Diesbezügliche mündliche und schriftliche Hinweise der Bf. während der Prüfung seien unberücksichtigt geblieben.

...
Während § 15 Abs. 2 EStG für die Bewertung geldwerter Vorteile den „üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes“ vorschreibe, stelle § 8 Abs. 2 dEStG auf „die um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreise am Abgabeort“ ab. Der deutsche Gesetzgeber habe mit dem StReformgesetz 1990 den Begriff „üblicher Mittelpreis des Verbraucherortes“ gegen „üblicher Endpreis am Abgabeort“ ausgetauscht und damit bewusst die Bezugsgröße für die Ermittlung eines geldwerten Vorteils geändert. Schon rein semantisch nehme der Begriff „Endpreis am Abgabeort“ Bezug zum Abgeber (= Arbeitgeber) während der Österreichische Gesetzgeber mit dem „üblichen Mittelpreis des Verbraucherortes“ auf den Verbraucher (= Abnehmer und Arbeitnehmer) abstelle. Es könne daher auch argumentativ nicht auf die Judikatur des BFH zu § 8 dEStG zurückgegriffen werden, sondern nur auf die Österreichische Rechtsprechung zu § 15 Abs. 2 EStG 1988. Der VwGH bestätige in ständiger Rechtsprechung (zB. 26.1.2006, 2002/15/0207; 29.04.2003, 99/14/0240): „Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes sei jener Betrag, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort in freiem wirtschaftlichen Verkehr zu beschaffen.“ Es komme also nicht auf die Preisgestaltung des jeweiligen Arbeitgebers an, sondern auf die Verhältnisse am Markt. Dies bestätige auch der Verfassungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 30.9.2008, V 349/08, mit folgendem Hinweis: „Der Verfassungsgerichtshof habe im Erkenntnis VfSlg 5333/1966 die Auffassung vertreten, der „übliche Mittelpreis“ - als Preis, den der Steuerpflichtige aufwenden müsste, um das, was ihm als Sachbezug zukomme, käuflich zu erwerben - ergebe sich aus der Marktsituation“.

...
Bei der Beantwortung der Frage, ob ein geldwerter Vorteil vorliege, seien daher auch am Markt angebotene Tarife anderer Versicherer zu berücksichtigen, das heiße der Fremdvergleich sei im vorliegenden Fall nicht nur zulässig sondern geboten.

Anmerkungen zur Vorgehensweise bei der Ermittlung des Sachbezugswertes lt. Bericht

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28.2.2011, auf den die angefochtenen Bescheide in ihrer Begründung verweisen würden, werde ausgeführt, dass in den Versicherungssparten KFZ, Rechtsschutz und Sonstige die Berechnung des geldwerten Vorteils durch die Bf. erfolgt sei. In den Sparten Wohnen und Unfall seien (vom Prüfer) Versicherungsmaklern anonymisierte Verträge (für Nichtdienstnehmer) vorgelegt und bestmögliche Prämienberechnungen für diesen Versicherungsnehmerkreis vorgenommen worden. Von diesen - von renommierten Versicherungsmaklern bestmöglich ermittelten Versicherungsprämien - sei noch ein 10%iger Abschlag erfolgt.

Hier erlaube sich die Bf. zur Klar- und Richtigstellung folgende Anmerkungen:
Die Bf. habe das Prämienvolumen für alle Mitarbeiter in den jeweiligen Sparten und Jahren zur Verfügung gestellt. Sie habe dann auf Wunsch des Prüfers für eine Stichprobe von Mitarbeitern, die Mitarbeitertarife den Tarifen anderer Endkunden gegenübergestellt. Es sei dabei kein Abschlag für den Fall der Betreuung und der damit verbundenen Serviceleistungen berücksichtigt worden. Die Bf. habe damit lediglich die konkret angeforderten Daten geliefert, die aber nicht für eine sachgerechte Ermittlung entsprechender Sachbezugswerte (siehe oben) geeignet seien.

In den Sparten Wohnen und Unfall habe der Prüfer zu den der Stichprobe zu Grund liegenden Versicherungsanforderungen den Tarif der Bf. von einem Makler, in einigen wenigen Fällen von zwei Maklern abgefragt. Da er diese Angebote nicht im Zuge der Prüfung sondern auf Anfrage erst nach deren Abschluss der Bf. vorgelegt habe, habe sie ihn auch nicht darauf aufmerksam machen können, dass nicht alle Rabatte, die die Bf. Maklern auf telefonische Anfrage ohne weitere Bedingung gewähre, berücksichtigt worden seien. Eine bestmögliche Prämienberechnung, wie im Bericht dargestellt, sei also nicht vorgelegen.

Außerdem sei der im Bericht vermerkte 10%ige Abschlag nicht von den Versicherungsprämiens des Maklers, sondern erst von der Differenz zwischen Mitarbeiterprämie und Vergleichsprämie lt. Makler vorgenommen worden, was zu einem zahlenmäßig weit geringeren Abschlag geführt habe.

Obige Ausführungen würden in den einzelnen Versicherungssparten zu folgendem Ergebnis führen:

Mobilität :

Als Sachbezug anzusetzender Vorteil lt. Berechnung des GPLA-Prüfers: 23,35% von den Mitarbeiterprämiens.

Generell sei zu beanstanden, dass kein Prämienabschlag für entfallende (nicht angebotene) Serviceleistungen angesetzt worden sei. Da die Serviceleistungen bei Kfz Versicherungen 15% der Gesamtprämie (in Hundert) betragen würden, sei, wenn der Vorteil als Prozentsatz der Mitarbeiterprämie berechnet werde, dieser um 17,65% (auf Hundert) zu reduzieren.

Des Weiteren sei es erforderlich im Bereich der Kfz Versicherungen nach Haftpflichtversicherungen, die 40% des Prämienvolumens Mobilität ausmachen würden, und Kaskoversicherungen, die 60% des Prämienvolumens Mobilität ausmachen würden, zu unterscheiden. Der von der GPLA auf das gesamte Prämienvolumen angewendete Prozentsatz von 23,35% ergebe sich aus einer Prämiedifferenz von 18,73% für Haftpflichtversicherungen (40% des Prämienvolumens) und 26,34% für Kaskoversicherungen (60% des Prämienvolumens).

Wenn im Bereich Haftpflichtversicherungen die Prämiedifferenz von 18,73% um den Abschlag für Serviceleistungen von 17,65% bereinigt werde, verbleibe als Prämiedifferenz nur 1,08% der Mitarbeiterprämie. Auch wenn, entgegen der in den Lohnsteuerrichtlinien Rz 222 von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung, dass

der Bezug von Kleinstmengen vernachlässigt werden könne, die Steuerpflicht trotz "Geringfügigkeit" des zugewendeten Vorteils nicht verneint werde, so zeige doch der Marktvergleich, dass derartig geringfügigen Prämiedifferenzen leicht durch günstigere Angebote anderer Versicherer aufgewogen werden könnten.

Anlage 1 Gegenüberstellung Haftpflicht Bf. "Normaltarif" zu Fremdversicherer

Im Bereich der Kaskoversicherung bleibe - ausgehend von einer Prämiedifferenz von 26,34% - nach Berücksichtigung des Abschlages für Serviceleistungen von 17,65% und der Prämienreduktion um ein Drittel für die Einschränkung auf Schäden bei Privatfahrten für den Ansatz eines Vorteils kein Raum.

Unfall :

Als Sachbezug anzusetzender Vorteil lt. Berechnung des GPLA Prüfers: 15,36% von den Mitarbeiterprämien.

Generell sei zu beanstanden, dass kein Prämienabschlag für entfallende (nicht angebotene) Serviceleistungen angesetzt worden sei. Da die Serviceleistungen bei Unfall- und Sachversicherungen 25% der Gesamtprämie (in Hundert) betragen würden, sei, wenn der Vorteil als Prozentsatz der Mitarbeiterprämie berechnet werde, dieser um 33,33% (auf Hundert) zu reduzieren. Allein durch diesen vorzunehmenden Serviceabschlag werde der vermeintliche Vorteil vollständig absorbiert, bzw. zeige sich, dass die Ausgestaltung des Mitarbeitertarifes nicht zum Vorteil des Mitarbeiters gereiche, da andere Versicherungen Prämien mit voller Serviceleistung sogar unter den Mitarbeitertarifen anbieten würden.

Anlage 2 Gegenüberstellung Mitarbeitertarif - Vergleichsanbot VA, von GPLA eingeholt, - Fremdanbot FA

Recht :

Als Sachbezug anzusetzender Vorteil lt. Berechnung des GPLA Prüfers: 13,33% von den Mitarbeiterprämien.

Hier gelte, wie bei der Sparte Unfall bereits ausführlich dargelegt, dass nach dem vorzunehmenden Prämienabschlag für entfallende Serviceleistungen kein Vorteil mehr verbleibe.

Wohnen :

Als Sachbezug anzusetzender Vorteil lt. Berechnung des GPLA Prüfers: 25,70% von den Mitarbeiterprämien.

Auch hier gelte, dass nach dem Abschlag für nicht bereitgestellte Serviceleistung kein Vorteil mehr verbleibe. Bei einer anderen Versicherungsgesellschaft eingeholte Angebote würden überdies zeigen, dass der Markt noch günstigere Tarife biete als die Mitarbeitertarife der Bf.

Anlage 3 Gegenüberstellung Mitarbeitertarif - Vergleichsanbote VA u. VA1 von GPLA eingeholt, - Fremdanbote FA

Sonstiges :

Als Sachbezug anzusetzender Vorteil lt. Berechnung des GPLA Prüfers: 9,47% von den Mitarbeiterprämien.

Dieser vom Prüfer angenommene Vorteil werde durch den vorzunehmenden Prämienabschlag für fehlende Serviceleistungen völlig absorbiert.

Da wie in obigen Ausführungen dargelegt, die vom Prüfer und der bescheidausstellenden Behörde unterstellten geldwerten Vorteile aus den Dienstverhältnissen auf Grund der Mitarbeitertarife, die die Bf. auf Versicherungsverträge ihrer Mitarbeiter anwende, nicht vorliegen würden, werde die ersatzlose Aufhebung aller angefochtenen Bescheide beantragt.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde das Finanzamt unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Mai 2014, 2010/13/0196, ersucht mitzuteilen, ob Erhebungen durchgeführt wurden, ob den Mitarbeitern der Bf. auch alternativ bei anderen Versicherungsunternehmen der Abschluss von vergleichbaren Versicherungsverträgen zu gleich günstigen oder günstigeren Prämien möglich gewesen wäre.

In ihrer Stellungnahme vom 17. Oktober 2014 führte die Abgabenbehörde aus, dass keine Erhebungen dahingehend erfolgt sind, ob den Mitarbeitern der Bf. auch alternativ bei anderen Versicherungen der Abschluss von vergleichbaren Versicherungsverträgen zu gleich günstigen oder günstigeren Prämien möglich gewesen wäre.

Im vorliegenden streitgegenständlichen Fall sei ein (ausschließliches) Interesse des Arbeitgebers weder behauptet noch nachgewiesen worden.

Während im Fall des VwGH-Erkenntnisses vom 21. Mai 2014, 2010/13/0196, neben dem unstrittigen erheblichen Interesse des Arbeitgebers, der Mitarbeiter zur Annahme der am Markt angebotenen Leistung durch den Arbeitgeber verpflichtet worden sei und von der Ausschließlichkeit des betrieblichen Interesses ausgegangen worden sei, da auch bei anderen Marktteilnehmern eine entsprechende Leistung erhältlich gewesen wäre, gebe es im beschwerdegegenständlichen Fall keine Verpflichtung des Mitarbeiters zum Abschluss einer Versicherung bzw. zum Abschluss einer Versicherung beim Arbeitgeber. Die Ausschließlichkeit des Arbeitgeberinteresses sei daher insofern nicht gegeben, als es in der Entscheidungsmacht des Mitarbeiters gelegen sei, die Leistung des Arbeitgebers oder eines anderen Marktteilnehmers in Anspruch zu nehmen.

Unbeachtet dürfe darüber hinaus nicht bleiben, dass jeder Dienstnehmer für die Auszahlung seines Gehalts ein Gehaltskonto zwingend innehaben müsse, wogegen der Abschluss einer oder mehrerer Versicherungen in der eigenen Verfügungsmacht begründet sei.

Herrschender Grundsatz (zum Verbraucherverhalten) der Mikroökonomie sei, dass Konsumenten jene Güter erwerben würden, die bei gegebenem Einkommen und unter Berücksichtigung der Preise ihren Nutzen maximieren würden. Während im Fall der kostenlosen Kontoführung (oa. VwGH-Entscheidung) durch die Bindung an den Arbeitgeber eine Nutzenmaximierung unterbunden gewesen sei, als es dem Konsumenten nicht möglich gewesen sei, andere Güter zu erwerben und keine

Entscheidungsmacht darüber bestanden habe, ob das Gut überhaupt erworben werden solle, so sei davon auszugehen, dass die Mitarbeiter der Bf. die Angebote anderer Versicherungsunternehmen durchaus in deren Kaufentscheidung einbezogen hätten. Für diejenigen, die ein Angebot des Arbeitgebers angenommen hätten, gelte daher allgemein, dass der Preis der Leistung der Bf. zu Mitarbeiterkonditionen dem Punkt entspreche, an dem die Präferenzenkurve des Arbeitnehmers mit dessen Budgetgerade (iwS Einkommen) tangiere. Insofern müsse davon ausgegangen werden, dass bei Annahme des Angebots des Arbeitgebers der Nutzen des Mitarbeiters maximiert sei und daher ein Interesse des Mitarbeiters gegeben gewesen sei, weshalb von einer Ausschließlichkeit des Interesses des Arbeitgebers nicht gesprochen werden könne. Ein (allenfalls) erhebliches Interesse des Arbeitgebers stehe aber einer Qualifizierung eines Preisnachlasses als Vorteil aus dem Dienstverhältnis nicht entgegen (VwGH 8.5.2003, 99/15/0101).

In der Folge wurde die Bf. ersucht darzulegen, ob und inwieweit auch im vorliegenden Beschwerdefall ein (erhebliches) Interesse des Arbeitgebers an der Vorteilsgewährung vorliege.

In ihrer Stellungnahme vom 6. November 2014 brachte dazu die Bf. Folgendes vor:
Das eigenbetriebliche Interesse der Bf. an der Einräumung besonderer Mitarbeiterkonditionen manifestiere sich im vorliegenden Fall insbesondere im Hinblick auf folgende Aspekte:

a) Die Mitarbeiter der Bf. seien angehalten, ihre Versicherungsverträge bei ihrem Arbeitgeber abzuschließen. In den rechtlichen Rahmenbedingungen für die arbeitsvertragliche Tätigkeit werde mehrfach darauf hingewiesen, dass jeder Mitarbeiter alles zu unterlassen habe, was das Ansehen des Unternehmens beeinträchtigen könnte. Zu einem solchen Ansehensverlust käme es jedenfalls dann, wenn die Mitarbeiter Versicherungsverträge bei anderen Anbietern abschließen würden.

Um als Versicherungsgesellschaft bzw. als Kundenberater der Bf. gegenüber bestehenden Kunden glaubhaft auftreten zu können und Kunden von der Qualität der eigenen Versicherungsprodukte überzeugen zu können, sei es absolut notwendig, dass die Kundenberater selbst die Versicherungsprodukte der Bf. zur Abdeckung ihrer eigenen Risiken verwenden.

Ein Kundenberater lebe von seiner Glaubwürdigkeit, diese würde er gegenüber seinen Kunden verlieren, wenn diese erfahren würden, dass ihr Versicherungsberater bei einer anderen Versicherungsgesellschaft seinen Bedarf abdecke.

Da die Kundenberater vor Ort arbeiten und leben würden, sei die Abdeckung des Versicherungsbedarfs bei einem Konkurrenzunternehmen auch nicht zu verheimlichen. Aufgrund der Bekanntheit und Verankerung der Mitarbeiter der Bf. in den Gemeinden und Städten, Vereinen, Institutionen, etc. seien die Mitarbeiter gleichzeitig die unmittelbaren Repräsentanten des Unternehmens vor Ort. Die Inanspruchnahme von Konkurrenzunternehmen würde die mangelnde Identifikation des Mitarbeiters mit der

Bf. und ihren Versicherungsprodukten erkennbar machen und wäre ein katastrophaler Imageverlust, der enorm geschäftsschädigend wäre.

Sollte ein Mitarbeiter tatsächlich Versicherungsleistungen bei Konkurrenzunternehmen in Anspruch nehmen, würde dies daher jedenfalls einen Grund für die Freisetzung des Mitarbeiters darstellen.

Wie der BFH im Erkenntnis vom 21.9.2009, VI R 97/86, BStBl. II 1991, 262, entschieden habe, liege bei einer Zuwendung, die darauf beruhe, dass der Arbeitgeber ein ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse an dem mit der Zuwendung bezweckten Verhalten des Arbeitnehmers habe, kein lohnwerter Vorteil vor. Davon sei auszugehen, wenn eine Bank als Arbeitgeber einen Anreiz, zugleich eine Abgeltung bzw. eine Belohnung für ein von ihr gewünschtes („zwar freiwilliges, indes arbeitsrechtlich abgesichertes und vom Arbeitgeber gewünschtes“) Verhalten der Arbeitnehmer, das mit der Unannehmlichkeit, ihre Vermögensverhältnisse gegenüber dem Arbeitgeber zu offenbaren, verbunden sei, schaffe. Ausdrücklich betone der BFH diesbezüglich den Zusammenhang zwischen dem Wert des Vorteils und der Gewichtung des eigenbetrieblichen Interesses der Bank: Die mit der Zuwendung verbundene relativ geringe Bereicherung „tritt gegenüber dem von der Bank verfolgten Zweck der alleinigen Kontoführung der Arbeitnehmer bei ihr und der damit verbundenen Kontrolle über die finanziellen Verhältnisse ihrer Bediensteten weitaus in den Hintergrund.“

Einerseits würden diese vom BFH aufgestellten Grundsätze - wie gerade die jüngste Rechtsprechung des VwGH zur Abgaben- bzw. Beitragsfreiheit einer kostenlosen Kontenführung für Bankmitarbeiter, auf die das BFG auch im Vorhalt hinweise, belege - mit Sicherheit auch für die Beurteilung der abgaben- und beitragsrechtlichen Situation in Österreich. Andererseits könne es keinen rechtlichen Unterschied machen, ob Bankmitarbeiter oder Mitarbeiter von Versicherungsunternehmen angehalten seien, Dienstleistungen, die das eigene Arbeitgeberunternehmen anbiete, ausschließlich bei diesem und nicht bei einem Konkurrenzunternehmen in Anspruch zu nehmen.

Schon aus diesem Grund allein könnten die geringfügig günstigeren Mitarbeiterkonditionen der Bf., die noch dazu teilweise für die Mitarbeiter ungünstiger seien als die aufgrund der gesetzlichen Vorgaben allein maßgeblichen relativ günstigsten Marktkonditionen (vgl Doralt, EStG-Kommentar¹⁴, § 15, Rz 37, sowie aktuell VwGH 21.5.2014, 2010/13/0196; Jakoubek, SWK 2014, 903), keinen lohnwerten Vorteil darstellen.

b) Der Gewährung der Mitarbeiterkonditionen liege - vergleichbar mit der Beziehung zu größeren Firmenkunden - ein Beziehungsgeschäft der Bf. mit der Belegschaft bzw. dem Betriebsrat als Vertreter der Belegschaft zugrunde. Durch die Gewährung dieser Konditionen könne die Bf. nicht nur wirtschaftliche Erfolgsparameter (Deckungsbeiträge etc.) unmittelbar entscheidend verbessern.

Die Bf. habe naturgemäß auch ein offensichtliches Interesse an einer Beziehung zu einer nicht unbedeutlich großen potentiellen Kundenschicht, die von Kontinuität, Loyalität und Solidarität geprägt sei. Eine Besteuerung im Hinblick auf die Gewährung von

Mitarbeiterkonditionen würde eine unzulässige, betriebswirtschaftlichen Eigeninteressen der Bf. zuwiderlaufende, massive Diskriminierung eines solchen Beziehungsgeschäfts darstellen.

In diesem Zusammenhang sei auch zu beachten, dass - worauf auch in der Beschwerde vom 31.8.2011 bereits hingewiesen worden sei - einerseits der Leistungsumfang, den die Bf. gegenüber ihren Mitarbeitern anbiete, im Vergleich zu dem, der dritten Kunden angeboten werde, eingeschränkt sei. Andererseits sei auch der Ressourceneinsatz der Bf. betreffend Akquisition- und Betreuungsaufwand bei Vertragsabschlüssen mit Mitarbeitern gegenüber demjenigen, der hinsichtlich der Vertragsabschlüsse mit Dritten notwendig sei, deutlich eingeschränkt. Diesbezüglich verweise die Bf. nochmals auf die Ausführungen zur Unterschiedlichkeit der Leistung auf Seite 2 der Beschwerde vom 31.8.2011. Auch hier zeige sich deutlich, dass die Mitarbeiterkonditionen in keiner Weise dazu geeignet und in concreto dazu bestimmt seien, die erbrachte Arbeitsleistung abzugelten (vgl. dazu VwGH 2.10.2002, 2002/08/0162, zur Frage der Beitragspflicht von Mitarbeiterkonditionen).

Zusammenfassend sei die Nachverrechnung betreffend die Mitarbeiterkonditionen im Rahmen der angefochtenen Bescheide unrechtmäßig, weil einerseits deutlich gemacht habe werden können, dass die Mitarbeiterkonditionen von eigenbetrieblichen Interessen der Bf. getragen seien. Andererseits liege der Nachverrechnung überdies insofern eine unzulässige Vergleichsberechnung zugrunde, als auf die Konditionen des Arbeitgeberunternehmens - und nicht auf die relativ günstigsten Marktkonditionen - abgestellt werde und selbst dabei - wie in der Beschwerde vom 31.8.2011 dargelegt - Unterschiede hinsichtlich des Leistungsumfangs und übliche Rabatte an Dritte nicht ausreichend berücksichtigt worden seien.

II.) Rechtslage

Nach Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG sind die mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei den unabhängigen Verwaltungsbehörden anhängigen Verfahren von den Verwaltungsgerichten unter Anwendung der am 1. Jänner 2014 in Kraft tretenden Bestimmungen weiterzuführen.

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO treten die dort genannten Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen (§ 323 Abs. 38 BAO).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) u.a. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

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

Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

III.) Rechtliche Erwägungen

Mit Berufungsentscheidung vom 19. Oktober 2010, RV/0241-W/09, hat der Unabhängige Finanzsenat in einem Fall betreffend Gratismitarbeiterkonten eines Bankinstituts das Vorliegen steuerpflichtiger geldwerter Vorteile aus dem Dienstverhältnis bejaht und die Berufung abgewiesen.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Mai 2014, 2010/13/0196, wurde dieser Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung (auszugsweise):

„Für den Fall eines (erheblichen) betrieblichen Interesses an einer Vorteilsgewährung liegt nach der ständigen ertragsteuerrechtlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann kein geldwerter Vorteil im Sinne des § 15 EStG 1988 vor, wenn die Inanspruchnahme im „ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers“ liegt (vgl. zuletzt das hg. Erkenntnis vom 31. Juli 2013, 2009/13/0157, mwN). Die Beurteilung der strittigen kostenlosen Kontoführung als nicht steuerbar setzte damit die Ausschließlichkeit des Interesses des Arbeitgebers an dieser Kontenführung derart voraus, dass nach der Lage des konkreten Einzelfalles für den Arbeitnehmer ein aus der kostenfreien Führung des Mitarbeiterkontos resultierender Vorteil schlechthin nicht bestand (vgl. in diesem Sinne z.B. die hg. Erkenntnisse vom 2. August 2000, 97/13/0100, und vom 8. Mai 2003, 99/15/0101, VwSlg 7821/F).

...

Wäre damit den Mitarbeitern aber auch (alternativ) auch bei anderen Geldinstituten eine vergleichbare entgeltfreie Kontoführung ohne weiteres möglich gewesen, kann damit schon deshalb nicht mehr gesagt werden, dass die (verpflichtende) entgeltfreie Kontoführung bei der Beschwerdeführerin für die Mitarbeiter einen Vorteil schlechthin bedeutet hat. Es kann damit im Sinne der zuvor erwähnten Erkenntnisse von einem ausschließlichen Interesse der Beschwerdeführerin an der Führung der kostenfreien Mitarbeiterkonten ausgegangen werden, sodass keine steuerbaren Einnahmen (geldwerten Vorteile) im Sinne des § 15 EStG 1988 vorlagen.“

Umgelegt auf den vorliegenden Beschwerdefall bedeutet dies:

Die Beurteilung der hier strittigen Gewährung von Rabatten beim Abschluss von Versicherungsverträgen als nicht steuerbar setzt auch im Beschwerdefall die Ausschließlichkeit des Interesses des Arbeitgebers an diesen Mitarbeitertarifen derart voraus, dass nach der Lage des konkreten Einzelfalles für den Arbeitnehmer ein aus der Gewährung der vergünstigten Versicherungsprämie resultierender Vorteil schlechthin nicht bestand.

Wäre für den Fall eines (erheblichen) betrieblichen Interesses an einer Vorteilsgewährung den Mitarbeitern der Bf. auch alternativ bei anderen Unternehmen der Abschluss vergleichbarer Versicherungsverträge zu gleich günstigen oder günstigeren Prämien möglich gewesen, kann vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vom Vorliegen geldwerter Vorteile im Sinn des § 15 EStG 1988 nicht gesprochen werden.

In der Beschwerde wird u.a. vorgebracht, dass „*die Mitarbeiter ihren Versicherungsschutz von anderen Versicherungsunternehmen günstiger als vom eigenen Arbeitgeber, häufig sogar günstiger als zu ihren eigenen Mitarbeitertarifen hätten erwerben können. Diesbezügliche mündliche und schriftliche Hinweise der Bf. während der Prüfung seien unberücksichtigt geblieben.*“

...
In der Versicherungssparte „Unfall“ zeige sich, dass die Ausgestaltung des Mitarbeitertarifes nicht zum Vorteil des Mitarbeiters gereiche, da andere Versicherungen Prämien mit voller Serviceleistung sogar unter den Mitarbeitertarifen anbieten würden.

...
In der Versicherungssparte „Wohnen“ würden bei einer anderen Versicherungsgesellschaft eingeholte Angebote überdies zeigen, dass der Markt noch günstigere Tarife biete als die Mitarbeitertarife der Bf.“

In der Stellungnahme vom 6. November 2014 bringt die Bf. ergänzend vor, dass „*der Nachverrechnung insofern eine unzulässige Vergleichsberechnung zugrunde liege, als auf die Konditionen des Arbeitgeberunternehmens - und nicht auf die relativ günstigsten Marktkonditionen - abgestellt werde und selbst dabei - wie in der Beschwerde dargelegt - Unterschiede hinsichtlich des Leistungsumfangs und übliche Rabatte an Dritte nicht ausreichend berücksichtigt worden seien.*“

In ihrer Stellungnahme vom 17. Oktober 2014 räumte die Abgabenbehörde im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht ein, dass Erhebungen, ob den Mitarbeitern der Bf. auch alternativ bei anderen Versicherungen der Abschluss von vergleichbaren Versicherungsverträgen zu gleich günstigen oder günstigeren Prämien möglich gewesen wäre, nicht durchgeführt worden sind.

Hingegen wurde in der Stellungnahme vom 6. November 2014 das (erhebliche) betriebliche Interesse an einer Vorteilsgewährung seitens der Bf. nachvollziehbar dargestellt.

Da von der Abgabenbehörde nicht ermittelt wurde, ob - wie von der Bf. jedenfalls hinsichtlich der Versicherungssparten „Unfall“ und „Wohnen“ ausdrücklich vorgebracht wurde - den Mitarbeitern der Bf. auch alternativ bei anderen Unternehmen der Abschluss vergleichbarer Versicherungsverträge zu gleich günstigen oder günstigeren Prämien möglich gewesen wäre, kann vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des VwGH vom 21. Mai 2014, 2010/13/0196, nicht ausgeschlossen werden, dass bei Durchführung

entsprechender Erhebungen anderslautende Bescheide hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Dazu kommt, dass der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes nach ständiger Rechtsprechung des VwGH der Betrag ist, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu beschaffen. Dieser Betrag ist jeweils in Bezug auf die betroffene Besteuerungsperiode zu ermitteln. Entscheidend ist sohin, ob sich der Dienstnehmer die geldwerten Güter am Verbrauchsort um denselben Betrag auch im freien Wirtschaftsverkehr hätte beschaffen können. Ist dies nicht der Fall, liegt in der Differenz ein geldwerter Vorteil im Sinne des § 15 EStG 1988 (vgl. z.B. VwGH 28.9.2004, 2004/14/0096, mit weiteren Hinweisen auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung).

Der geldwerte Vorteil ist anhand des üblichen Endpreises für die konkrete Ware oder Dienstleistung zu ermitteln (Doralt, EStG¹⁴, § 15 Tz 36).

Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass die vom Prüfer errechnete Differenz zwischen den Mitarbeitertarifen und den Tarifen für andere Versicherungsnehmer der Bf. als Sachbezugswert herangezogen worden ist. Versicherungsprodukte anderer Unternehmen sind in die Bewertung nicht einbezogen worden, sodass offen geblieben ist, ob sich die Dienstnehmer die „geldwerten Güter“ am Verbrauchsort um denselben Betrag auch im freien Wirtschaftsverkehr hätten beschaffen können.

Ob im Beschwerdefall die Mitarbeitertarife tatsächlich unter dem „üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes“ im Sinn des § 15 Abs. 2 EStG 1988 liegen und daher die Differenz einen geldwerten Vorteil im Sinne des § 15 EStG 1988 darstellt, ist von der Behörde konkret zu ermitteln. Da ein solches Ermittlungsverfahren unter Einräumung des Parteiengehörs im Anlassfall nicht durchgeführt worden ist und es nicht ausgeschlossen ist, dass die belangte Behörde im Zuge dessen zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre, liegt jedenfalls ein Verfahrensmangel vor, bei dessen Vermeidung das Ergehen inhaltlich anders lautender Bescheide nicht ausgeschlossen werden kann.

Bei dieser Sachlage erübrigt sich auch ein Eingehen auf das Beschwerdevorbringen, wonach die Mitarbeiter im Vergleich zu den übrigen Kunden der Bf. eine aufgrund entfallender „Serviceleistungen“ verminderte Leistung erhalten würden.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Die Entscheidungspflicht nach § 279 BAO ist durch die Kassationsmöglichkeit nach § 278 Abs. 1 BAO eingeschränkt. Eine Kassation ist demnach bei unterlassenen wesentlichen (Tatsachen-)Ermittlungen eingeschränkt.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung liegt im Ermessen. Zur Ermessensübung hat der VwGH ausgeführt (siehe Ritz, BAO⁵, § 278, Tz 5 mit entsprechenden Verweisen):"es würde die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens des Ermittlungsverfahrens in der ersten Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht."

Diese Ausführungen gelten auch für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht.

Es wurde bereits dargestellt, dass die Abgabenbehörde die ihr zugewiesene Aufgabe, die der Abgabepflicht zugrundeliegenden tatsächlichen Verhältnisse zu ermitteln (§ 115 Abs. 1 BAO) nicht hinreichend erfüllt hat. Es ist nicht Sache des Bundesfinanzgerichtes, ein Ermittlungsverfahren nahezu zur Gänze nachzuholen. Zudem steht der nicht geringe Umfang der vorzunehmenden Ermittlungsschritte einer rascheren (Interesse der Billigkeit) oder kostengünstigeren (Interesse der Zweckmäßigkeit) Erledigung im Wege einer direkten Durchführung durch das Bundesfinanzgericht entgegen. Dem letzten Satz des § 278 Abs. 1 BAO kommt deshalb gegenständlich keine Berechtigung zu (vgl. Gunacker-Slawitsch, Erledigung durch Beschluss gemäß § 278 in Ehrke-Rabel, Hrsg., Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen 2013, Kapitel III, Rz 100) und es war im Rahmen der Ermessensübung eine Aufhebung und Zurückverweisung gem. § 278 BAO vorzunehmen.

Die Abgabenbehörde wird daher die angesprochenen ergänzenden Ermittlungen durchzuführen und den unter Zugrundelegung dieser Ermittlungsergebnisse festgestellten Sachverhalt einer neuerlichen rechtlichen Beurteilung zu unterziehen haben.

Aus den dargestellten Erwägungen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

IV.) Revisionszulassung

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Die Formalerledigung der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Rechtsprechung gefunden (vgl. etwa VwGH 26.4.2006, 2004/14/0059; 28.6.2007, 2006/16/0220; 22.4.2009, 2007/15/0074; 2.2.2010, 2009/15/0206). Eine über den Individualfall hinaus relevante Rechtsfrage liegt nicht vor.

Die Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Es liegen auch keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfragen vor.

Linz, am 7. Jänner 2015