

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 10. Jänner 2006 durch die Vorsitzende Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Amtsdirektorin Reg. Rat Magdalena Edler, Mag. Harald Österreicher und Dr. Robert Zsifkovits über die Berufung des Bw, vertreten durch Mag. M. Bubla & Dr F. Bubla, Wirtschaftstreuhand KEG, 2500 Baden, Flaminggasse 23, vom 21. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 26. Jänner 2005 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 nach der in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei dem Berufungswerber (in Folge: Bw.) fand für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 eine GPLA (gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) - Prüfung statt. Dabei wurde vom Prüfungsorgan festgestellt, dass der Bw. an seine Arbeitnehmer anlässlich von Weihnachtsfeiern Autobahnvignetten überreicht hat. Der Bw. behandelte diese Zuwendungen an seine Arbeitnehmer als gemäß § 3 Z 14 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 von der Einkommensteuer befreit. Nach Ansicht des Prüfungsorganes stellt die Übergabe der Autobahnvignetten bei Weihnachtsfeiern kein Sachgeschenk, sondern einen geldwerten Vorteil dar, worauf die Befreiungsbestimmung des § 3 Z 14 EStG 1988 nicht anwendbar ist. Vom Prüfungsorgan wurde die Autobahnvignette als steuerpflichtiger Sachbezug eingeordnet

und für die Arbeitnehmer, welche eine Autobahnvignette erhalten haben, wurde eine Neuberechnung der lohnabhängigen Abgaben vorgenommen.

Das Finanzamt schloss sich den Prüfungsfeststellungen an und zog den Bw. mit angefochtenem Bescheid für die Lohnsteuer zur Haftung heran und schrieb den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vor.

Gegen diesen Bescheid wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde vorgebracht, dass der vom Prüfungsorgan zitierte Erlass 07 0301/1-IV/1996 vom 26. Dezember 1996 (gemeint wohl 16. Dezember 1996) eindeutig im vorliegenden Fall nicht anzuwenden sei. Gemäß § 3 Z 14 EStG 1988 sei der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (zB Weihnachtsfeier) und die dabei empfangenen üblichen Sachzuwendungen steuerfrei. Als angemessen gelten die Kosten für Sachzuwendungen bis zu einem Freibetrag von € 186,00. Befreit sei die Verteilung von Geschenken auch außerhalb von Betriebsfeiern, nämlich Weihnachtsgeschenke. Wie in den Lohnsteuerrichtlinien Rz 78 – 80 zu ersehen sei, seien unter üblichen Sachzuwendungen Geschenkpakete, Gutscheine aber auch Bonus, Warengutscheine, Geschenkmünzen und auch Goldmünzen anzusehen. Bei den KFZ – Vignetten handle es sich somit eindeutig nicht um Bargeschenke, sondern um Sachzuwendungen. Diese seien als Weihnachtsgeschenke im Rahmen einer Weihnachtsfeier den Mitarbeitern überreicht worden und der Wert übersteige nicht € 186,00. Weiters wurde noch angeführt, dass aus den Rechnungen ersichtlich sei, dass die Vignetten vor Weihnachten gekauft worden seien und an die Mitarbeiter als Weihnachtsgeschenke verteilt worden seien.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 10. Jänner 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass wahrscheinlich alle Arbeitnehmer des Bw. eine Vignette bekommen hätten. Es sei aber für die Hingabe eines Weihnachtsgeschenkes nicht maßgeblich, ob alle Arbeitnehmer oder nur eine bestimmte Gruppe Geschenke erhielten. Grundsätzlich stelle alles was der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zuwende, einen steuerpflichtigen Sachbezug dar, mit Ausnahme der in § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 angeführten Weihnachtsgeschenke. Eine Autobahnvignette sei mit Warengutscheinen und Goldmünzen zu vergleichen und sie sei auch vom Betrag her als übliches Weihnachtsgeschenk einzustufen.

Der Vertreter der Amtspartei wies daraufhin, dass die Autobahnvignette ein Sachbezug sei, aber kein üblicher Sachbezug. Warengutscheine seien übliche Sachbezüge und nach § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit. Die Unüblichkeit der Autobahnvignette

werde darin gesehen, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Aufwendungen ersetze, wie etwa Mautgebühren, Steuern, Strafen, Bahnnetzkarten.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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 (Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit) EStG 1988 zufließen. Absatz 2 des § 15 EStG 1988 bestimmt, dass geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 sind der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (zB Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) und die dabei empfangenen üblichen Sachzuwendungen, soweit die Kosten der Betriebsveranstaltungen und der Sachzuwendungen angemessen sind, von der Einkommensteuer befreit.

Im vorliegenden Berufungsfall ist die Frage zu klären, ob eine Autobahnvignette eine übliche Sachzuwendung im Sinne des § 3 Z 14 EStG 1988 darstellt oder ob die Zuwendung als ein zu versteuernden Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu behandeln ist.

Die im § 3 EStG 1988 aufgezählten Einnahmen sind wesensmäßig Teile der Einkünfte, die nach § 2 Abs. 3 EStG 1988 der Einkommensteuer unterliegen. Steuerfreie Einkünfte gehören nicht zum Einkommen, obwohl sie grundsätzlich einer Einkunftsart des § 2 Abs. 3 EStG 1988 zuzurechnen wären. Sie werden aus bestimmten Gründen (zB sozial – oder kulturpolitischen Erwägungen) nicht der sachlichen Einkommensteuerpflicht unterworfen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 2 Tz 5).

Aus der historischen Entwicklung des Einkommensteuergesetzes ergibt sich, dass die Aufwendungen des Arbeitgebers für Zuwendungen an seine Arbeitnehmer anlässlich des Weihnachtsfestes (vgl. VwGH vom 4. Dezember 1961, 1040/58 und vom 12. März 1963, 2313/61) bis einschließlich des Kalenderjahres 1963 geldwerte Vorteile waren, welche steuerpflichtige Bezüge darstellten. Mit Inkrafttreten der EStG Novelle 1964 ab 1. Jänner 1964 wurde dem EStG 1953 im § 3 Abs. 1 die Z 24 hinzugefügt, welche folgenden Wortlaut hatte: *Steuerfrei sind die Teilnahme an Betriebsveranstaltungen und die hiebei empfangenen üblichen Sachzuwendungen, soweit deren Kosten das herkömmliche Ausmaß nicht übersteigen (zum Beispiel Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern).* Der Wortlaut dieser Bestimmung findet sich im § 3 Abs. 1 Z 24 EStG 1967 und im § 3 Z 19 EStG 1972 wieder. Mit

der Einführung des EStG 1988 wurde die Z 19 des § 3 in Z 14 umbenannt. Diese Gesetzesstelle hat - ohne dass dies in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Einkommensteuergesetzes 1988 oder im Bericht des Finanzausschusses zum Ausdruck käme – eine Änderung erfahren. § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 lautet nunmehr wie folgt: *Von der Einkommensteuer sind befreit: Der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (zB Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) und die dabei empfangenen üblichen Sachzuwendungen, soweit die Kosten der Betriebsveranstaltungen und der Sachzuwendungen angemessen sind.*

Durch die Hinzufügung der Worte *der geldwerte Vorteil* hebt der Gesetzgeber hervor, dass nur Sachbezüge (§ 15 Abs. 2 EStG 1988) die Steuerfreiheit genießen und Barzahlungen immer steuerpflichtig sind. Inhaltlich erfuhr diese Gesetzesstelle gegenüber der Z 19 EStG 1972 keine wesentliche Änderung. Der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen und die dabei empfangenen üblichen Sachzuwendungen sollen von der Einkommensteuer befreit sein, soweit die Kosten der Betriebsveranstaltung und der Sachzuwendung angemessen (bisher soweit deren Kosten das herkömmliche Ausmaß nicht übersteigen) sind. Der vom Gesetzgeber verwendete Begriff *Betriebsveranstaltungen* ist durch die anschließende beispielsweise Aufzählung solcher Ereignisse (Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) hinreichend klargestellt und lässt wohl auch eine weite Auslegung zu (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A, § 3 Tz 21). Anders verhält es sich mit dem vom Gesetzgeber gebrauchten Begriff *üblichen Sachzuwendungen*. Die gesetzliche Bestimmung des § 3 EStG 1988 enthält keine Legaldefinition dieses Begriffes. Im § 15 Abs. 2 EStG 1988 ist ua. angeführt, dass *sonstige Sachbezüge* geldwerte Vorteile sind, welche mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind. Auch in dieser Gesetzesstelle findet sich keine Definition des Begriffes Sachbezug. Durch die Anführung der Begriffe Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung ergibt sich aber, dass der Begriff des Sachbezuges sehr umfassend ist. Die Interpretation des Ausdrucks *Sachzuwendung* hat daher nach der für alle Gesetze geltenden Auslegungsregel des § 6 ABGB auf Basis des Wortsinnes vor dem Hintergrund der hervorleuchtenden gesetzgeberischen Absicht zu erfolgen. Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates kann unter Sachzuwendung eine einmalige Zuwendung von Gütern verschiedenster Art, deren Wert sich in Geld ausdrücken lässt, verstanden werden. Weiters wird vom Gesetzgeber noch gefordert, dass die empfangene Sachzuwendung *üblich* sein muss, um von der Einkommensteuer befreit zu sein. Dies bedeutet nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates, dass die bei der Betriebsveranstaltung empfangene Sachzuwendung üblich im Sinne, wie sie nach Art und Ausmaß bei derartigen Veranstaltungen im Allgemeinen gewöhnlich hingegeben werden, zu verstehen ist. Es wird daher zB bei

Weihnachtsfeiern darauf abzustellen sein, welche Sachzuwendungen üblicherweise bei derartigen Feiern überreicht werden. Dies können zB ein Kalender, eine Flasche Wein, ein Geschenkkorb, also kleine Aufmerksamkeiten oder Annehmlichkeiten sein. Da grundsätzlich der Erhalt von Sachbezügen (Sachzuwendungen) Arbeitslohn darstellt, und nur dann nicht als geldwerter Vorteil eingestuft wird, wenn die Zuwendung lediglich den Charakter einer bloßen Annehmlichkeit hat, ist die Grenze zwischen Annehmlichkeit und geldwertem Vorteil oft fließend. Entscheidend ist, ob der Arbeitnehmer durch die Zuwendung objektiv bereichert wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 19. September 1995, 91/14/0240 ausgesprochen, dass diese Grenze dann nicht überschritten wird, wenn sich der Arbeitgeber bestimmten Leistungen aus Gründen der Konvention nicht entziehen könne. Ansonsten wäre ein Teil der im § 3 EStG 1972, bzw. EStG 1988 enthaltenen Steuerbefreiungen sinnentleert, weil es sich hiebei ebenfalls um Annehmlichkeiten aus Dienstverhältnissen handle.

Welche Art von Sachgeschenken eine übliche Sachzuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 darstellen und bis zu welchem Betrag eine Sachzuwendung als angemessen gilt, wird vom Gesetzgeber nicht näher bezeichnet. Betreffend des Begriffes *herkömmliches Ausmaß* im Zusammenhang mit den Kosten eines Betriebsausfluges hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16. Juni 1976, 1859/75 ausgesprochen, dass das *herkömmliche Ausmaß* der Kosten wie es das Gesetz zur damaligen Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 24 EStG 1967 bzw. § 3 Z 19 EStG 1972 anführt, ein, für die verschiedenen möglicherweise auftretenden praktischen Fälle, variables sein muss. Dieses variable Maß ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes wegen der im Gesetz gebrauchten Begriffe der Betriebsveranstaltung und der hiebei empfangenen üblichen Sachzuwendungen darnach zu beurteilen, um welche Art von Betriebsveranstaltungen es sich handelt, bis zu welchem Ausmaß dafür pro Beschäftigten üblicherweise Kosten unter dem Gesichtspunkt der Art des Betriebes, der Größe des Betriebes, der insbesondere durch den Grad der Vorbildung bestimmten Qualifikation der Beschäftigten aufgewendet werden. Im Erkenntnis vom 15. Februar 1983, 82/14/0126 hat der Verwaltungsgerichtshof betreffend der Höhe des vom Arbeitgeber aufgewendeten Betrages für einen Betriebsausflug ausgeführt, dass die vom Hauptverband der Sozialversicherungsträger festgesetzten Höchstbeträge für bestimmte Sachzuwendungen auch für das Steuerrecht – nach einem unter Umständen durchzuführenden Ermittlungsverfahren – herangezogen werden könne.

Zu dem vom Gesetzgeber verwendeten Ausdruck *übliche Sachzuwendung* hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 11. Juni 1991, 91/14/0060, Stellung genommen. In diesem Erkenntnis war die Frage zu klären, ob die bei einer Betriebsveranstaltung an jubilierende Arbeitnehmer überreichten Warengutscheine und Goldmedaillen mit Firmen-

prägung übliche Sachzuwendungen darstellen und die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 in Anspruch genommen werden kann. Im Erkenntnis wird wörtlich ausgeführt: *Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. Mai 1987, 86/08/0100, zu der § 3 Z 19 EStG 1972 und § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 insoweit vergleichbaren Vorschrift des § 49 Abs. 3 Z 17 ASVG dargelegt hat, erstreckt sich die Befreiung der bei Betriebsveranstaltungen empfangenen üblichen Sachzuwendungen nicht auf über die Veranstaltung hinausgehende vermögenswerte Vorteile. Einen solchen überschießenden Vorteil bilden aber sowohl Waren-gutscheine als auch Goldmünzen, von denen auch die zitierte Entscheidung handelte. Es besteht kein Grund zu einer hievon abweichenden einkommensteuerrechtlichen Beurteilung.*

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in diesem Erkenntnis die Ansicht, dass unter dem Begriff *übliche Sachzuwendung* nur jene Zuwendungen zu verstehen sind, welche nicht außerhalb der Veranstaltung durch den Empfänger verwertbar sind. Daraus ist abzuleiten, dass nur kleine Annehmlichkeiten und Aufmerksamkeiten als übliche Sachzuwendungen einzustufen sind und nur auf solche Zuwendungen die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 zur Anwendung gelangen kann.

Der Bw. hat in den Kalenderjahren 2000, 2002 und 2003 anlässlich von Weihnachtsfeiern an seine Dienstnehmer Autobahnvignetten überreicht. Eine Autobahnvignette stellt ein Wertzeichen zur Entrichtung der allgemeinen Autobahngebühr dar. Diese Autobahngebühr wurde mit dem Bundesstraßenfinanzierungsgesetz (BStFG)1996, BGBl. Nr. 201/1996 per 1. Jänner 1997 neu in Österreich eingeführt. Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates ist der Erhalt einer Autobahnvignette im Rahmen einer Weihnachtsfeier, nicht als übliche Sachzuwendung im Sinne der Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Juni 1991, 91/14/0060, anzusehen, da es sich dabei nicht um eine kleine Annehmlichkeit oder Aufmerksamkeit handelt, die bei derartigen Betriebsfeiern verschenkt wird. Die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 ist für die Vignette nicht anzuwenden, da die Dienstnehmer des Bw. durch die überreichte Sachzuwendung in Form einer Vignette objektiv betrachtet bereichert worden sind, da die Vignette auch außerhalb der Veranstaltung verwertbar ist und daher einen über die Veranstaltung hinausgehenden vermögenswerten Vorteil darstellt.

Wenn auch der Bw. in den Ausführungen seiner Berufung darauf hinweist, dass als angemessene Kosten einer Sachzuwendung ein Betrag bis zu € 186,00 gelte, der (finanzielle) Wert einer Vignette diesen Betrag nicht übersteigt und die Vignette nicht als Barzahlung oder Barscheck überreicht worden ist, ist die Vignette auf Grund der vorstehenden Ausführungen nicht als übliche Sachzuwendung einzureihen. Auch der Hinweis auf die Rz 78 – 80 der Lohnsteuerrichtlinien, wonach unter Sachzuwendungen Geschenkpakete, Gutscheine, Warengutscheine, Geschenkmünzen und auch Goldmünzen zu verstehen sind, kann der

Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da der unabhängige Finanzsenat bei seinen Entscheidungen an das Gesetz gebunden ist und den Richtlinien keine einer Verordnung oder einem Gesetz analoge normative Wirkung zukommt. In Anwendung des Gesetzes stützt sich der unabhängige Finanzsenat bei seinen Entscheidungen auf die vorhandenen Kommentar- und Literaturmeinungen, sowie auf die Judikatur der Höchstgerichte.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 16. Jänner 2006