



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden, Hofrat Dr. Erwin Csaszar, dem hauptberuflichen Mitglied, Hofrat Mag. Kurt Lorenz, sowie den entsendeten Mitgliedern, Dr. Ingo-Jörg Kühnfels, Landarbeiterkammer Steiermark, und Mag. Walter Zapfl, Landwirtschaftskammer Steiermark, im Beisein der Schriftführerin Frau Brus über die Berufungen der Bw, vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KG Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4040 Linz, Ottensheimerstraße 32, vom 28. Februar 2008 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 19. Dezember 2007 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2002 bis 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Laut Bericht des Prüfers über das Ergebnis einer Außenprüfung wurden unter Hinweis auf § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 die an einzelne Dienstnehmer gewährten Urlaubszuschüsse mit der Begründung nachversteuert, dass nur der geldwerte Vorteil aus der Benützung von arbeitgebereigenen oder angemieteten Einrichtungen und Anlagen begünstigt sei, da sich diese Befreiungsbestimmung nur auf den Sachbezug beziehen würde (VwGH 29.5.1985, 83/13/0201).

In den dagegen erhobenen Berufungen wird dargelegt, dass gemäß einer betrieblichen Vereinbarung alle aktiven und pensionierten Dienstnehmer der Berufungswerberin und auch deren Familienangehörige die Möglichkeit erhalten hätten, in von der Berufungswerberin

ausgewählten Hotels Urlaub zu machen. Des Weiteren habe jeder Dienstnehmer bzw. jedes Familienmitglied einen „Zuschuss“ zu den Hotelkosten in Höhe von jeweils EUR 18,-/Nacht bzw. EUR 9,-/Nacht für Kinder bis zum vollendeten 15. Lebensjahr erhalten. Nach den weiteren Angaben sei die Organisation (Anmeldung, Zuteilung) über den Betriebsrat erfolgt. Im Jahr 2006 seien insgesamt 1.783 Doppelzimmer für rund 5.300 Personen zur Verfügung gestanden.

Die Quartierkosten seien von der Berufungswerberin direkt mit dem Quartiergeber abgerechnet worden. Der Kostenanteil der MitarbeiterInnen (Quartierkosten abzüglich des Unternehmenszuschusses) sei nach dem angetretenen Urlaub im Wege des Lohn- oder Gehaltsabzuges einbehalten worden. Der Unternehmenszuschuss sei nicht versteuert worden. Die Berufungswerberin habe sich darauf berufen, dass „der geldwerte Vorteil aus der Benutzung 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)“ gemäß § 3 Abs 1 Z 13 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit sei.

Zusammenfassend sei die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 heranzuziehen, weil es sich bei der Aufzählung von möglichen Einrichtungen und Anlagen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 nur um eine demonstrative Aufzählung handeln würde und es unbeachtlich sei, ob die Einrichtungen und Anlagen im Eigentum des Arbeitgebers stehen würden oder nur gepachtet oder gemietet seien oder zu seinem Betriebsvermögen gehören würden oder nicht. Weiters sei im Zeitpunkt der Zurverfügungstellung an die Dienstnehmer nicht konkretisiert, wie viele und welche Arbeitnehmer diese Einrichtung nutzen würden. Somit sei auch das zweite Merkmal mit der Zurverfügungstellung der Einrichtung an alle Teilnehmer erfüllt. Auch das dritte Merkmal der Zurverfügungstellung sei durch ein angemessenes Verhältnis zwischen den zur Verfügung gestellten Zimmern (für 2006 1.783 Doppelzimmer) und der Anzahl der nutzungsberechtigten Arbeitnehmer (rund 5.300) erfüllt.

Weiters sei festzuhalten, dass die Zuwendung des Arbeitgebers nicht als Zuschuss an den Dienstnehmer und damit als steuerpflichtiges Einkommen beim Dienstnehmer zu beurteilen sei, da dem Dienstnehmer die Geldmittel nicht unmittelbar zur Verfügung gestellt worden seien bzw. kein Zufluss frei verfügbarer finanzieller Mittel bewirkt worden sei. Daher sei die Zurverfügungstellung des Hotelzimmers mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes anzusetzen und der Kostenbeitrag des Arbeitnehmers auf den geldwerten Vorteil anzurechnen. Der Differenzbetrag sei dem Dienstnehmer als Sachbezug zuzurechnen, jedoch aufgrund der Befreiungsbestimmung gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 EStG von der Lohnsteuer zu befreien.

Die Berufungen wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

### ***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 Voraussetzungen für die genannte Steuerbefreiung ist festzuhalten, dass nach dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung der "geldwerte Vorteil" aus der Benützung der Einrichtungen und Anlagen begünstigt ist. Somit können lediglich Sachbezüge (vgl. § 15 Abs. 2 EStG 1988) befreit werden. Würde der Arbeitgeber Barzahlungen für die Benützung fremder Einrichtungen leisten, würde dies einer Begünstigung entgegenstehen (vgl. das bereits vom Finanzamt genannten Erkenntnis des VwGH vom 29.5.1985, 83/13/0201, wonach Geldleistungen des Arbeitgebers, die sich beim Arbeitnehmer unmittelbar in einem erhöhten Zufluss frei verfügbarer finanzieller Mittel auswirken, keine soziale Zuwendung darstellen).

Auch wenn die Berufungswerberin zum gegenständlichen Sachverhalt vorgibt, den betroffenen Dienstnehmern keine frei verfügbaren finanziellen Mittel, sondern einen Zuschuss zu den Hotelkosten zuzuwenden, entspricht dies eher einer direkten Geldleistung als einem Sachbezug.

Als weitere Voraussetzung hat der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern eine Einrichtung oder Anlage zur Verfügung zu stellen. "Zurverfügungstellung" bedeutet, dass es sich jedenfalls um solche Einrichtungen handeln muss, die, wenn sie nicht im Eigentum des Arbeitgebers stehen, durch Miete, Pacht oder in sonstiger Weise in dauerndem Besitz des Arbeitgebers stehen. Wenn die Berufungswerberin lediglich einen Kostenzuschuss für ein Hotelzimmer übernimmt, kann darin keine „Zurverfügungstellung“ gesehen werden.

Entscheidungswesentlich ist weiters, 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 mitbenützt 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 hierzu 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 benützt werden, noch zu gleicher Zeit benützbar 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 Berufszeitraum 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 des 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 (vgl. UFS, GZ RV/0730-L/08).

Das Finanzamt hat daher zu Recht die Steuerbefreiung nicht anerkannt, weswegen spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 22. März 2011