



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gmd., Ad., vom 22. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 16. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 wird im Umfang der Berufungsentscheidung Folge gegeben. Im Übrigen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsentscheidung vom 26. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war Grenzgänger nach Liechtenstein. In der Beilage zu seiner elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 begehrte er, einen Betrag in Höhe von 5.040,00 SFr steuerfrei zu belassen und bei der Berechnung des sog. Jahressechstels zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 16. Juli 2010 wurde der Berufungswerber zur Einkommensteuer für das Jahr 2009 veranlagt.

Mit Berufung vom 22. Juli 2010 wandte sich der Berufungswerber gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16. Juli 2010 und brachte dazu vor, dass die Einkünfte aus nicht-

selbständiger Arbeit mit 52.335,48 € ("Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug") um 3.287,69 € (5.040,00 SFr) zu hoch angesetzt worden seien. Es handle sich hierbei um freie Mahlzeiten, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit seien; im Lohnausweis seien sie eigens als Naturalleistungen ausgewiesen. Er beantrage die Neufestsetzung seiner Einkünfte mit gesamt 39.203,10 € (anstatt mit 42.490,79 €).

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2009 vom 26. Juli 2010 beließ das Finanzamt den in Rede stehenden Betrag in Höhe von 5.040,00 SFr im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 ("Freie oder verbilligte Mahlzeiten, die der Arbeitgeber an nicht in seinen Haushalt aufgenommene Arbeitnehmer zur Verköstigung am Arbeitsplatz freiwillig gewährt") steuerfrei.

Mit Schreiben vom 13. August 2010 begehrte der Berufungswerber, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Im Vorlageantrag brachte er vor, dass seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug mit 49.595,73 € um 547,94 € (840,00 SFr) zu hoch angesetzt worden seien. Die Sonderzahlungen innerhalb des Jahressechstels seien bei der Berechnung mit 12.211,00 SFr anstatt mit 13.051,00 SFr abgezogen worden; dabei seien die Sachbezüge in Form von freien Mahlzeiten in Höhe von 840,00 SFr bei der Berechnung des Jahressechstels weggelassen worden. Gemäß den Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 1059, seien ua. laufend gewährte Sachbezüge gemäß § 15 EStG 1988 (geldwerte Vorteile wie Kost) bei der Berechnung des Jahressechstels als laufende Bezüge zu berücksichtigen. Er beantrage die Neufestsetzung seiner Einkünfte mit gesamt 39.192,70 € (anstatt mit 39.740,64 €).

Strittig ist gegenständlich noch, ob die freien Mahlzeiten, welche das Finanzamt nach der Regelung des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 steuerfrei belassen hat (vgl. die Berufungsvorentscheidung vom 26. Juli 2010), bei der Berechnung des Jahressechstels mit einzubeziehen sind oder nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zB 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620,00 € übersteigen, 6%. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.100,00 € beträgt. Der Freibetrag von 620,00 € und die Freigrenze von 2.100,00 € sind bei Bezügen gemäß Abs. 3 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen (§ 67 Abs. 1 EStG 1988).

Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs. 1) vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen. **Steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3, ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 15 lit. a, erhöhen nicht das Jahressechstel**, steuerfreie sonstige Bezüge gemäß § 3, ausgenommen sonstige Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11, werden auf das Jahressechstel nicht angerechnet (§ 67 Abs. 2 EStG 1988).

Nach der maßgebenden gesetzlichen Regelung des § 67 Abs. 2 EStG 1988 erhöhen steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3 EStG 1988 (ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 15 lit. a EStG 1988) **nicht** das Jahressechstel. Nur die steuerfreien Einkünfte nach § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 15 lit. a EStG 1988 (Einkünfte für begünstigte Auslandstätigkeit, Einkünfte von Fachkräften der Entwicklungshilfe, Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung) sollen das Jahressechstel erhöhen, weil es sich hier um keine punktuelle Steuerbefreiung, sondern um die Steuerfreistellung des Gesamtentgeltes handelt (vgl. Doralt, EStG¹⁴, § 67 Tz 22; Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2010, Seite 697).

Gegenständlich hat das Finanzamt, wie vom Berufungswerber begehrt worden ist, den geldwerten Vorteil der freien Mahlzeiten (welcher unstrittig einen laufenden Bezug darstellt) nach der Regelung § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 steuerfrei belassen. Diese freien Mahlzeiten sind nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut der gesetzlichen Regelung des § 67 Abs. 2 EStG 1988 bei der Ermittlung des Jahressechstels auch nicht zu berücksichtigen.

Die Vorschrift § 67 Abs. 2 EStG 1988 ist so klar und eindeutig, dass sie einer abweichenden Auslegung nicht zugänglich ist. Wäre es die Absicht des Gesetzgebers gewesen, dass nach der Regelung § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 steuerfrei belassene freie Mahlzeiten, das Jahressechstel erhöhen sollten, so hätte der Gesetzgeber eine dementsprechende Formulierung in die Gesetzesstelle aufgenommen. Dies hat er aber nicht getan.

Zum Vorbringen des Berufungswerbers im Vorlageantrag vom 13. August 2010, dass gemäß den Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 1059, ua. laufend gewährte Sachbezüge gemäß § 15 EStG 1988 (geldwerte Vorteile wie Kost) bei der Berechnung des Jahressechstels als laufende Bezüge zu berücksichtigen seien, ist noch Folgendes zu sagen:

Das Jahressechstel wird nach folgender Formel ermittelt (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, aaO., Seite 700):

$$\frac{\text{im Kalenderjahr zugeflossene laufende (Brutto)Bezüge}}{\text{Anzahl der abgelaufenen Kalendermonate (seit Jahresbeginn)}} \times 2$$

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 1059, lauten wie folgt:

„Als laufende Bezüge sind ua. auch die folgenden Bezugsteile zu berücksichtigen, soweit sie grundsätzlich den Charakter von laufenden Bezügen aufweisen:

- laufende steuerfreie Zuwendungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, Z 11 und Z 15 lit. a EStG 1988,
- laufend gewährte Sachbezüge gemäß § 15 EStG 1988,
- Teile von Reisekostenentschädigungen, soweit sie die Sätze des § 26 EStG 1988 übersteigen,
- Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988,
- Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitsentlohnung sowie die Zuschläge für derartige Arbeiten gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988,
- Grundlohn und Zuschläge für Überstunden.

Nicht dazu zählen:

- die Familienbeihilfe,
- Bezüge, die nach § 26 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zählen, sowie
- alle sonstigen Bezüge, gleichgültig ob sie steuerfrei sind, mit einem festen Steuersatz oder nach dem Tarif versteuert werden, also auch die so genannten Sechstelüberschreitungen,
- steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, Z 11 und Z 15 lit. a EStG 1988.“

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).

Gemäß § 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 leg. cit. zufließen. Gemäß § 15 Abs. 1 leg. cit. sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 sind freie oder verbilligte Mahlzeiten, die der Arbeitgeber an nicht in seinem Haushalt aufgenommene Arbeitnehmer zur Verköstigung am Arbeitsplatz freiwillig gewährt, von der Einkommensteuer befreit.

Der gegenständlich zu beurteilende geldwerte Vorteil (freie Mahlzeiten), welcher unstrittig den Charakter eines laufenden Bezug aufweist, stellt entweder ein steuerfrei zu belassener Vorteil im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 oder ein zu versteuernder Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar.

Ob, wie gegenständlich ein geldwerter Vorteil steuerfrei oder aber steuerpflichtig ist, hängt davon ab, ob das Einkommensteuergesetz eine sachliche Befreiung von der Einkommensteuer vorgesehen hat oder nicht. Gegenständlich sieht § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 vor, dass der geldwerte Vorteil der Verköstigung am Arbeitsplatz steuerfrei sein soll und nicht als Sachbezug im Sinne des § 15 EStG 19988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu werten und voll zu versteuern ist.

Der gegenständliche geldwerte Vorteil der Verköstigung am Arbeitsplatz war zwar im ersten Schritt als Sachbezug im Sinne des § 15 EStG 1988 und in weiterer Folge als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu werten (Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis stellen gemäß § 25 Abs. 1 Z lit. a EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar), im zweiten Schritt war dieser aber unstrittig nach der Regelung des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 steuerfrei zu belassen.

Der gegenständliche geldwerte Vorteil wäre dann als Sachbezug im Sinne des § 15 EStG 1988 zu subsumieren und folglich nach § 25 Abs. 1 Z lit. a EStG 1988 voll zu versteuern gewesen, wenn er nicht nach § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 steuerfrei zu belassen gewesen wäre.

Im Übrigen wird in den Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 1059, klarstellend ausgeführt, dass laufende Sachbezüge gemäß § 15 EStG 1988 zu den laufenden Bezügen gehören und für die Berechnung des Jahressechstels maßgebend sind, und nicht, dass Sachbezüge, die nach § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 steuerfrei zu berücksichtigen sind, das Jahressechstel erhöhen sollen.

Was die - im vorliegenden Verfahren nicht mehr strittige - Frage angeht, ob der geldwerte Vorteil der Verköstigung am Arbeitsplatz gemäß § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden kann, war im Übrigen wie in der Berufungsvorentscheidung vom 26. Juli 2010 zu entscheiden (Berücksichtigung des geldwerten Vorteils als steuerfreien Bezug gemäß § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. August 2011