

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden, Hofrat Dr. Erwin Csaszar, das hauptberufliche Mitglied, Mag. Kurt Lorenz, und die entsendeten Mitglieder, Dr. Ingo-Jörg Kühnfels, Landarbeiterkammer Steiermark, und Mag. Walter Zapfl, Landwirtschaftskammer Steiermark, im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw, vom 24. April 2006 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 22. März 2006 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2001 nach der am 31. März 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer den Zeitraum 2001 bis 2004 umfassenden gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben stellte der Prüfer für das Jahr 2001 fest, dass der Überhang über den in § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 festgesetzten Jahresbetrag (365 € je Arbeitnehmer) für den Betriebsausflug im Kalenderjahr 2001 nach London nicht bei der Lohnverrechnung berücksichtigt worden sei. Dies werde damit begründet, dass Betriebsausflüge nicht jährlich, sondern in größeren (mehrjährigen) Abständen erfolgen würden und in diesem Zusammenhang ein „Aufsparen“ des steuerfreien Anteiles erfolgt sei. Entsprechend den Lohnsteuerrichtlinien bestehe eine Steuerfreiheit nur insoweit, als sowohl die Vorteile für die Teilnahme als auch die hierbei empfangenen Sachzuwendungen angemessen seien. Der

Vorteil aus der Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung (z.B. Betriebsausflug) sei bis zu einem Betrag von höchstens 365 € jährlich steuerfrei. Für empfangene Sachzuwendungen könnten zusätzlich 186 € jährlich steuerfrei bleiben (VwGH 15.2.1983, 82/14/0126, 0132).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ den nunmehr angefochtenen Bescheid.

In der dagegen erhoben Berufung wird vorgebracht, dass das variable Ausmaß nach Ansicht des VwGH danach zu beurteilen sei, um welche Art von Betriebsveranstaltung es sich handeln würde und bis zu welchem Ausmaß pro Beschäftigten üblicherweise Kosten unter den Gesichtspunkten der Art des Betriebes, der Größe des Betriebes und insbesondere der durch den Grad der Vorbildung bestimmter Qualifikationen der Beschäftigten aufgewendet werden würden. Nach Ansicht des VwGH hätte die Finanzverwaltung zu erheben gehabt, ob es vergleichbare Betriebe gebe, die die Durchführung von Betriebsveranstaltungen in einem mehrjährigen Turnus praktizieren und gegebenenfalls aus dem Vergleich mit diesen Betrieben das „herkömmliche Ausmaß“ ableiten müssen (vgl. Sailer u.a.: Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2003, Frage 3/28, S. 75f). Nur wenn sich ergebe, dass eine derartige Praxis nicht verbreitet sei, wäre der Vergleich zu Betrieben mit jährlichen Betriebsausflügen anzustellen (VwGH 15.11.1995, 92/13/0216).

Aus den zitierten VwGH-Erkenntnissen sei somit klar ersichtlich, dass der VwGH auch die Durchführung von Betriebsausflügen in einem mehrjährlichen Turnus, gewissermaßen ein Aufsparen anerkennen würde, wofür dann auch andere Obergrenzen hinsichtlich der steuerlichen Abzugsfähigkeit zu gelten hätten (variables Ausmaß).

Nach Ansicht der Berufungswerberin sei es in vergleichbaren Betrieben durchaus üblich, Betriebsausflüge in einem mehrjährigen Turnus durchzuführen. Sie weise auch darauf hin, dass in einem längeren Zeitraum sowohl vor als auch nach dem Betriebsausflug des Jahres 2001 keine ähnliche Reiseveranstaltung stattgefunden habe und erachtet die Kosten für den Betriebsausflug als angemessen. Es wäre im Übrigen auch nicht einsichtig, warum ein „Aufsparen“ der Beträge für einen einmaligen Ausflug nicht möglich sein sollte. In diesem Fall würden Dienstnehmer, deren Arbeitgeber nur einmal in mehreren Jahren eine Betriebsveranstaltung (Betriebsausflug) durchführen würde, gegenüber solchen Dienstnehmern benachteiligt, deren Arbeitgeber jährlich einen Betriebsausflug im Rahmen des in den Lohnsteuerrichtlinien festgesetzten Betrages von 365 € veranstalten würde.

Das Finanzamt hat die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt und beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Berufung. Zur Nichtanerkennung der Kosten für Angehörige von

Arbeitnehmern, die nicht im Dienstverhältnis zur Berufungswerberin stehen würden, sei auszuführen, dass es sich bei den Befreiungen nach § 3 Abs. 1 Z 14 um Zuwendungen des Dienstgebers handeln würde, die ein Dienstverhältnis voraussetzen würden.

In der am 31. März 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde die Berufung hinsichtlich der Nachversteuerung der Aufwendungen für den Betriebsausflug für die Angehörigen der Arbeitnehmer der Berufungswerberin nicht mehr aufrechterhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 in der im strittigen Jahr 2001 geltenden Fassung ist von der Einkommensteuer der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (z.B. Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) und die dabei empfangenen üblichen Sachzuwendungen, soweit die Kosten der Betriebsveranstaltungen und der Sachzuwendungen angemessen sind, befreit.

Nach Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 21 zu § 3, hat die Gesetzesstelle gegenüber dem EStG 1972 (dort § 3 Z 19) - ohne dass dies in den Erl zur RV des EStG 1988 oder im Bericht des Finanzausschusses zum Ausdruck käme - insoweit eine Änderung erfahren, als der Gesetzgeber gleich zweimal hervorhebt, dass nur Sachbezüge (§ 15 Abs 2) die Steuerfreiheit genießen (arg "geldwerter Vorteil" und "Sachzuwendungen"), Barzahlungen also stets steuerpflichtig sind. Davon abgesehen ließ das Gesetz das Erfordernis, dass die Kosten der empfangenen üblichen Sachzuwendungen "das herkömmliche Ausmaß" nicht übersteigen dürften, fallen und hat an dessen Stelle eine Angemessenheitsprüfung für nötig erachtet, wie sie etwa im § 20 Abs 1 Z 2 lit b für bestimmte, erschöpfend aufgezählte Wirtschaftsgüter vorgesehen ist.

Die Angemessenheitsprüfung hat nach dem Gesetzeswortlaut in zweifacher Richtung zu erfolgen: zum einen müssen a) die Veranstaltungskosten (z.B. für den Betriebsausflug, eine dabei erfolgte Bewirtung der Arbeitnehmer usw.) für sich selbst angemessen sein, zum anderen b) auch die Kosten der dabei empfangenen üblichen Sachzuwendungen. Was die Prüfung zu a) anlangt, ersparte RZ 78 der LStR 1999 bzw LStR 2002 die ansonsten wohl unvermeidliche Lösung im Wege eines äußeren Betriebsvergleiches insoweit, als eine Höchstgrenze von 5.000 S (356 €) jährlich festgelegt wurde. Zu b) konnte auf das VwGH-E v 15. 2. 1983, ZI 82/14/0126, 0132, § 3 EStG 1972, zurückgegriffen und als Obergrenze der vom Hauptverband der Sozialversicherungsträger festgesetzte Grenzbetrag (2.550 S jährlich bzw. 186 €) herangezogen werden.

Mit dem BudgetbegleitG 2007, BGBl I 24, wurden die durch unbestimmte Gesetzesbegriffe umschriebenen gesetzlichen Erfordernisse, dass Sachzuwendungen "üblich" und die Kosten der Betriebsveranstaltung "angemessen" sein müssen, beseitigt und in § 3 Z 14 entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis normiert, dass der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen bis zu einer Höhe von 365 € jährlich und dabei empfangene Sachzuwendungen bis zu einer Höhe von 186 € jährlich (pro Arbeitnehmer) von der Einkommensteuer befreit sind. Ist der Wert der Sachzuwendung (§ 15 Abs 2) höher, unterliegt der übersteigende Betrag dem Steuerabzug.

Die von der Berufungswerberin in der Berufung zitierte und in der Folge vom Finanzamt in der Beilage zum Vorlagebericht wiedergegebene Rechtsprechung des VwGH ist zum EStG 1972 ergangen. Demnach sind die Teilnahme an Betriebsveranstaltungen und die hierbei empfangenen üblichen Sachzuwendungen, soweit deren Kosten das „**herkömmliche Ausmaß**“ nicht übersteigen (z.B. Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) von der Einkommensteuer befreit. Nach der gegenständlich anzuwendenden Fassung des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG ist von der Einkommensteuer der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (z.B. Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) und die dabei empfangenen üblichen Sachzuwendungen, soweit die Kosten der Betriebsveranstaltungen und der Sachzuwendungen „**angemessen**“ sind, befreit. Im Gegensatz zum EStG 1972, wonach das „herkömmliche Ausmaß“ der Betriebsveranstaltung zu beurteilen war, ist in der gegenständlich anzuwendenden Fassung des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 zu beurteilen, ob die Kosten der Betriebsveranstaltung „angemessen“ sind. Der erkennende Senat vertritt die Rechtsansicht, dass die Beurteilung des Aufwandes für die Betriebsveranstaltung sich auf die Angemessenheit beschränkt, weswegen dem von der Berufungswerberin in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Schreiben der Landesinnung der Sanitär-, Heizungs- und Lüftungstechniker der Wirtschaftskammer Steiermark (im Einvernehmen mit der Regionalstelle Mürztal-Mariazellerland nach einer Erhebung im Mitgliederkreis), wonach Betriebsveranstaltungen bzw. Betriebsausflüge in der Branche des Installationsgewerbes im gesamten Mürztal bei Betrieben ab 10 Mitarbeitern offenbar regelmäßig durchgeführt werden würden und es sich eine Üblichkeit herausgestellt habe, wonach diese Betriebsausflüge in mehrjährigen Intervallen, aber dafür in größerem Umfang, durchgeführt werden würden, keine Bedeutung zukommt.

Die somit gegenständlich zu beurteilende Angemessenheit der Höhe der Aufwendungen für den Betriebsausflug pro Arbeitnehmer und pro Jahr erweist sich jedoch nach dem abschließenden Berufungsbegehren als grundsätzlich gar nicht strittig. Die Berufungswerberin vertritt in der Berufung nämlich abschließend die Ansicht, dass eine einmal in einem mehrjährigen Zyklus stattfindende Betriebsveranstaltung, deren Kosten das jährlich zulässige

Ausmaß übersteigen würde, ebenso angemessen im Sinne der Bestimmung des § 3 Abs 1 Z 14 EStG 1988 sein könne, wie eine jährliche Betriebsveranstaltung bis zur Höhe von € 365. Demnach geht die Berufungswerberin ebenso wie das Finanzamt grundsätzlich von einem als angemessen zu beurteilenden Betrag von € 365 pro Arbeitnehmer pro Kalenderjahr aus, was in der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigt wurde.

Dem weiteren Begehrten der Berufungswerberin, dass eine einmal in einem mehrjährigen Zyklus stattfindende Betriebsveranstaltung, deren Kosten das jährlich zulässige Ausmaß übersteigen würde, ebenso angemessen im Sinne der Bestimmung des § 3 Abs 1 Z 14 EStG 1988 zu beurteilen sei, wie eine jährliche Betriebsveranstaltung bis zur Höhe von € 365, kann schon deswegen nicht entsprochen werden, weil dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, dass er mit der im strittigen Jahr 2001 verwendeten Textierung des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 den angemessenen Betrag darin sieht, nicht verbrauchte angemessene Beträge aus vergangenen Besteuerungsperioden in einem Jahr zusammenzufassen. Für diese Ansicht spricht der Umstand, dass der Gesetzgeber mit dem BudgetbegleitG 2007, BGBl I 24, klar und unmissverständlich die jährliche Gültigkeit sowie die betragsmäßige Höhe der Angemessenheit des geldwerten Vorteils für Betriebsveranstaltungen normiert hat. Aus RV 43 BlgNR 23.GP 17 geht in diesem Zusammenhang hervor, dass durch den Verzicht auf unbestimmte Gesetzesbegriffe („üblich“ und „angemessen“) Abgrenzungsfragen und Divergenzen zwischen Judikatur und Verwaltungspraxis beseitigt werden würden (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 3, Tz 80).

Unter diesem Blickwinkel kommt auch dem in der Entscheidung des VwGH vom 15.11.1995, 92/13/0216, von der belangten Behörde verwendeten Argument, dass das EStG das jährliche Einkommen der Besteuerung unterziehen würde und in dem Jahr des Zuflusses der gesamte Betrag zu besteuern sei, Bedeutung zu.

Darüber hinaus stellt schon der nach § 49 Abs. 4 ASVG durch den Hauptverband der Sozialversicherungsträger festgesetzte und von den Lohnsteuerrichtlinien für Betriebsveranstaltungen übernommene Betrag eindeutig einen Jahresbetrag dar, weswegen nicht anzunehmen ist, dass für das Steuerrecht ein anderer Zeitraum ins Auge gefasst werden sollte.

Die abschließende Argumentation in der Berufung, dass Dienstnehmer, deren Arbeitgeber nur einmal in mehreren Jahren eine Betriebsveranstaltung (Betriebsausflug) durchführen würde, gegenüber solchen Dienstnehmern benachteiligt werden würden, deren Arbeitgeber jährlich einen Betriebsausflug im Rahmen des in den Lohnsteuerrichtlinien festgesetzten Betrages von 365 € veranstalten würde, ist nicht zielführend, da ein derartiger Aufwand eines Arbeitgebers auf freiwilliger Basis erfolgt und daher viele Arbeitnehmer überhaupt nicht, auch nicht in

mehrjährigen Intervallen, in den Genuss eines vom Arbeitgeber bezahlten Betriebsausfluges kommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 31. März 2008