

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C&LMCons. GmbH, 1090 Wien, Rplatz, vom 1. März 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 13. Februar 2002 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in Folge: Bw.) fand für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 eine Lohnsteuerprüfung statt. Durch eine Kontrollmitteilung erlangte der Prüfer Kenntnis, dass sich die Bw. zur Übernahme der Bezahlung eines Ausbildungskostenersatzes (Rückerstattung) in Höhe von S 192.000,00 für einen am 1. April 1999 neu eingetretenen Dienstnehmer (Herr Mag. H) als Bürge und Zahler an dessen vorhergehenden Arbeitgeber verpflichtet hat. Aus dem vorgelegten Lohnkonto des Arbeitnehmers war zu entnehmen, dass dieser an die Bw. im November 1999 S 25.000,00 an Ausbildungskosten rückerstattet hat. Der Prüfer beurteilte die Übernahme der Ausbildungskosten durch die Bw. in Höhe von insgesamt S 167.000,00 als Vorteil aus dem Dienstverhältnis für den neu eingetretenen Arbeitnehmer und ermittelte die auf diesen übernommenen Betrag entfallenden Lohnabgaben (Lohnsteuer S 82.242,00 Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen S 7.515,00 und Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag S 885,00). Das Finanzamt schloss sich den Prüfungsfeststellungen an und schrieb der Bw. mit Bescheid vom 13. Februar 2002 die Lohnabgaben zur Zahlung vor.

Gegen diesen Bescheid er hob die Bw. Berufung. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass im § 26 Einkommensteuergesetz (EStG) taxativ aufgezählt werde, welche Vorteile aus dem Dienstverhältnis nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören. Darunter fielen nach Z 3 Beträge, die vom Arbeitgeber im betrieblichen Interesse für die Aus - oder Fortbildung des Arbeitnehmers aufgewendet werden. Diese Voraussetzungen seien alle vorgelegen. Weiters wurde vorgebracht, dass die Ausbildung erst während des Dienstverhältnisses erfolgen dürfe, werde vom Gesetz nicht verlangt und daher seien auch Kostenersätze an frühere Dienstgeber durch § 26 Z 3 EStG 1988 erfasst. Es mache auch für den Dienstgeber keinen wirtschaftlichen Unterschied, ob er an die Schulungsfirma direkt oder an den vorherigen Arbeitgeber zahle.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde angeführt, dass gemäß der Vereinbarung vom 30. März 1999 Herr Mag. H seinem bisherigen Dienstgeber anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses einen Betrag von S 160.000,00 zuzüglich 20 % UST schulde. Diese Schuld betreffe gemäß Punkt IX des Dienstvertrages den Ersatz von Ausbildungskosten. Der Betrag wurde von der Bw. übernommen. Da der ehemalige Arbeitgeber des Herrn Mag. H auf die Rückzahlung der Schuld durch diesen verzichtet habe, stellten die übernommenen Zahlungen durch die Bw. geldwerte Vorteile für Herrn Mag. H dar.

Daraufhin wurde von der Bw. ein Vorlageantrag eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn) 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 ua. der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit) zufließen. Im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (ua. Waren und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Nach § 26 Z 3 EStG 1988 erster Satz gehören Beträge, die vom Arbeitgeber im betrieblichen Interesse für die Ausbildung oder Fortbildung des Arbeitnehmers aufgewendet werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit.

Laut vorliegenden Unterlagen hat Herr Mag. H mit seinem vorhergehenden Arbeitgeber am 1. August 1997 einen Dienstvertrag abgeschlossen. Aus Punkt I ist zu entnehmen, dass er als SAP – Junior Berater beschäftigt wird. Unter Punkt IX ist der Ersatz der Ausbildungskosten angeführt. Dieser Punkt lautet:

Der Dienstgeber ist an einer qualitativ hochwertigen Ausbildung seiner Dienstnehmer interessiert. Der Dienstgeber bietet daher eine Ausbildung an, die der Dienstnehmer auch für sein weiteres Berufsleben verwerten kann.

Die Kosten, die dem Dienstgeber durch die Ausbildung entstehen, werden jeweils vor Beginn der jeweiligen Ausbildungsveranstaltung dem Dienstnehmer bekanntgegeben; an die vom Dienstnehmer gegenzufertigende Aufstellung sind in der Folge beide Vertragsteile gebunden.

Die Ausbildungskosten umfassen

Kosten der Kurse samt Unterlagen, Reise – und Aufenthaltskosten, laufende Bruttogehaltskosten des Schulungsteilnehmers.

Im Regelfall entspricht nach dem zum Zeitpunkt der Unterfertigung dieses Vertrages geltenden Stand

ein Ausbildungstag im Ausland einem Rückzahlungswert von S 15.000,00

ein Ausbildungstag im Inland einem Rückzahlungswert von S 8.000,00.

Wird das Dienstverhältnis innerhalb von 36 Monaten nach Inanspruchnahme von Ausbildungsveranstaltungen durch berechtigte Entlassung, ungerechtfertigten vorzeitigen Austritt, Dienstnehmerkündigung oder einvernehmliche Lösung oder durch die Geltendmachung einer Befristung auf die Weise gelöst, dass der Dienstnehmer erklärt, mit einer ihm angebotenen Weiterbeschäftigung nicht einverstanden zu sein, verpflichtet er sich, die Ausbildungskosten an den Dienstgeber anteilmäßig zurückzuzahlen. Für jeden Monat nach Abschluss der Ausbildung verringert sich diese Verpflichtung um ein 36/tel der Ausbildungskosten.

Wird der Dienstvertrag in der vorerwähnten Weise bereits innerhalb der Ausbildungszeit gelöst, sind die bis dahin angelaufenen Ausbildungskosten zur Gänze zurückzuzahlen.

Aus den vorgelegten Unterlagen ist zu entnehmen, dass der von Mag. H am 1. August 1997 abgeschlossene Dienstsvertrag von diesem am 23. März 1999 gekündigt worden ist. Mit Schriftsatz vom 30. März 1999 wurde zwischen dem ehemaligen Dienstgeber, der Bw. und Herrn Mag. H Folgendes vereinbart:

Der ehemalige Dienstgeber verzichtet auf die Einhaltung der dreimonatigen Kündigungsfrist, auf das Konkurrenz – und Wettbewerbsverbot, sowie auf die Konventionalstrafe unter der Bedingung, dass Herr Mag. H wie vereinbart am 1. April 1999 bei der Bw. seinen Dienst antritt und die Bw. sich zur Übernahme der Bezahlung von S 192.000,00 an Ausbildungskosten – Rückerstattung als Bürge und Zahler verpflichtet.

Mag. H schuldet dem ehemaligen Dienstgeber den Betrag von S 162.000,00 zuzüglich S 32.000,00 MWST= gesamt S 192.000,00 aus Punkt IX des Vertrages (Ausbildungskostenersatz). Die Bw. verpflichtet sich diese Forderung vom ehemaligen Dienstgeber gegenüber Herrn Mag. H als Bürge und Zahler bis spätestens 10. Mai 1999 zu bezahlen. Mit dieser Zahlung sind die gegenseitigen Ansprüche zwischen dem ehemaligen Dienstgeber, der Bw. sowie auch die gegenüber Herrn Mag. H abgegolten.

Auf Grund des vorgelegten Dienstvertrages war Herr Mag. H bei Kündigung des Dienstverhältnisses verpflichtet, die von seinem ehemaligen Arbeitgeber bezahlten Ausbildungskosten rückzuerstatten. Die Rückerstattung hat die Bw. für Herrn Mag. H übernommen. Unbestritten ist, dass die Bw. die Zahlung an Stelle von Herrn Mag. H getätigt hat. Die Leistungen der Bw. sind sowohl im Zusammenhang mit der Auflösung des vorhergehenden Dienstverhältnisses als auch dem Abschluss des neuen Dienstverhältnisses des Mag. H zu sehen, haben aber nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates ihre Wurzeln im Dienstverhältnis zur Bw.. Die Frage, wann im Zusammenhang mit dem

Dienstverhältnis stehende Arbeitgeberleistungen dennoch keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis entsprechend § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 darstellen, hat der Gesetzgeber selbst beantwortet, und zwar im Wege der Regelungen des § 26 EStG 1988. § 26 EStG 1988 stellt seinem Wesen nach eine Abgrenzungsvorschrift gegenüber § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar, durch welche alle jene Leistungen des Arbeitgebers aus dem Kreise der durch § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 umschriebenen Bezüge herausgehoben werden, die für den Arbeitnehmer nach Ansicht des Gesetzgebers keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis bedeuten, da sie ausschließlich oder doch überwiegend im Interesse des Arbeitgebers liegen. Es handelt sich dabei nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung um eine erschöpfende Aufzählung der keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellenden Arbeitgeberleistungen. Arbeitgeberleistungen, die im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen, aber nicht unter § 26 EStG 1988 fallen, bilden daher nach der Absicht des Gesetzgebers, wie sie aus den Bestimmungen des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und des § 26 EStG 1988 in ihrem Zusammenhang hervorleuchtet, Vorteile aus dem Dienstverhältnis und damit Arbeitslohn (vgl. VwGH vom 14. März 1990, 89/13/0157).

Im vorliegenden Fall hat die Bw. die Ausbildungskostenrückerstattung an Stelle des zur Zahlung rechtlich verpflichteten Mag. H übernommen, dass heißt, dass die Bw. dem Mag. H die Ausbildungskosten ersetzt hat. Der Ersatz dieser Kosten stellt einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar und somit steuerpflichtigen Arbeitslohn (vgl. VwGH vom 23. Oktober 1990, ZI. 89/14/0179).

Der Rechtsauslegung, wie sie die Bw. in der Begründung zur Berufung anführt, dass Kostenersätze für die Ausbildung eines Dienstnehmers an frühere Dienstgeber vom § 26 Z 3 EStG 1988 umfasst sind, kann sich der unabhängige Finanzsenat aus Folgenden Überlegungen nicht anschließen:

Durch die Einkommensteuergesetznovelle 1970 BGBL. Nr. 370 wurde dem § 19 Abs. 2 EStG 1967 die Ziffer 4 hinzugefügt. In diesem Absatz des § 19 EStG 1967 wurden die Beträge taxativ angeführt, welche nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehörten. Ab dem Kalenderjahr 1971 gehören Beträge, die vom Arbeitgeber im betrieblichen Interesse für die Ausbildung oder Fortbildung des Arbeitnehmers aufgewendet werden nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Vor Inkrafttreten der EStG – Novelle 1970 stellten Aufwendungen des Arbeitgebers für die Ausbildung oder die Fortbildung des Arbeitnehmers bei diesem steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Der § 19 Abs. 2 Z 4 EStG 1967 wurde in das EStG 1972 unter § 26 Z 4 und in das EStG 1988 unter § 26 Z 3 unverändert übernommen. In der Beilage zu den stenografischen Protokollen des Nationalrates zur EStG – Novelle 1970 ist zur Aufnahme dieser gesetzlichen Bestimmung in das Einkommensteuergesetz 1967 unter Z 17 ua. angeführt, dass es sehr oft vorkomme, dass Betriebe auf ihre eigenen Kosten Arbeitnehmer für bestimmte Verwendungszwecke fort – oder ausbilden lassen. Nach der

damaligen Rechtslage stellten Aufwendungen für Fortbildungskosten durch den Arbeitgeber beim Arbeitnehmer steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, die der Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend machen konnte. Da im Regelfall diese Feststellungen nach Ablauf des Kalenderjahres durch die Lohnsteuerprüfung getroffen worden sind, konnte der Arbeitnehmer die Aufwendungen nicht mehr durch Eintragung in die Lohnsteuerkarte als Werbungskosten berücksichtigt erhalten. Täigte der Arbeitgeber Ausbildungskosten für einen Arbeitnehmer (z.B. Elektriker wird zum Schweißer ausgebildet), stellten die Ausbildungskosten beim Arbeitnehmer steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, aber ohne Möglichkeit diesen Aufwand als Werbungskosten geltend machen zu können, da Ausbildungskosten nicht zu den abzugsfähigen Werbungskosten zählten. Um dem Arbeitnehmer die Möglichkeit zu geben, Aus – und Fortbildungskosten ohne steuerliche Beeinträchtigung berücksichtigt zu bekommen und um eine Auseinandersetzung über die Frage, ob es sich um Fortbildung – oder Ausbildungskosten handelt, hintanzuhalten, sollte bestimmt werden, dass diesbezügliche Aufwendungen des Arbeitgebers, soweit sie im betrieblichen Interesse liegen, bei diesem zwar Betriebsausgaben, beim Arbeitnehmer aber keinen Arbeitslohn darstellen.

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates ergibt sich aus den oben dargestellten Ausführungen, dass, wenn Betriebe ihre Arbeitnehmer auf ihre eigenen Kosten für bestimmte Verwendungszwecke aus – oder fortbilden lassen, dieser den Arbeitnehmern zukommender Vorteil keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellt. Dies bedeutet aber auch, dass die Aus- oder Fortbildung im Betrieb des Arbeitgebers erfolgen muss. Übernimmt ein anderer Arbeitgeber die angefallenen Kosten einer Aus – oder Fortbildung dann stellen die übernommenen Aufwendungen einen geldwerten Vorteil dar, welcher steuerpflichtig ist.

Der angefochtene Bescheid entspricht der Sach – und Rechtslage, weshalb wie im Spruch zu entscheiden war.

Wien, am 21. Februar 2005

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: