

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler über die Beschwerden der Bf., vertreten durch HEINLEIN & PARTNER Steuerberater GmbH, Teinfaltstraße 5/4, 1010 Wien, vom 17. Dezember 2014, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 1. Dezember 2014, betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2010, 2011, 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art. 133 Abs. 4 B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) hat ("alle Jahre wieder") im Rahmen ihrer betrieblichen Weihnachtsfeier an ihre Arbeiter und Angestellte zum 10-, 15-, 20-, 25-, 30- und 35-jährigen Dienstjubiläum nicht in Bargeld ablösbaren Gutscheine übergeben.

Strittig ist - als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) -, ob es sich dabei um einen steuerfreien Vorteil iSd § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 handelt.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Zur Begründung der nunmehr angefochtenen **Bescheide vom 1. Dezember 2014** hat das Finanzamt auf den (ebenfalls mit 1. Dezember 2014 datierten) Bericht verwiesen. Darin heißt es, dass die Hingabe von Golddukaten anlässlich einer Weihnachtsfeier (Arbeitnehmerjubiläen oder persönliche Anlässe) an namentlich angeführte Dienstnehmer weder unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988, noch unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988 subsumierbar sei, sondern einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstelle.

Ihre dagegen eingebrachten **Beschwerden vom 17. Dezember 2014** hat die Bf. wie folgt begründet: Die Bf. habe mit dem zuständigen Betriebsrat eine Betriebsvereinbarung

abgeschlossen. Auf Basis dieser Betriebsvereinbarung hätten Arbeiter und Angestellte zum 10-, 15-, 20-, 25-, 30- und 35-jährigen Dienstjubiläum ein Geschenk erhalten, dessen Wert € 186,00 nicht überstiegen habe. Bei den Geschenken habe es sich um nicht in Bargeld ablösbare Gutscheine gehandelt. Sämtliche Geschenke an Arbeiter und Angestellte auf Basis der Betriebsvereinbarung seien ausschließlich im Rahmen der betrieblichen Weihnachtsfeier übergeben und nach § 3 Abs. 1 Z 14 steuerfrei belassen worden.

Während - neben dem geldwerten Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (zB Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) – nach § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 in der bis 23. Mai 2007 geltenden Fassung auch „die dabei empfangenen üblichen Sachzuwendungen, soweit die Kosten ... der Sachzuwendungen angemessen sind“ steuerfrei gewesen seien, seien seit der ab 24. Mai 2007 geltenden Fassung die „dabei empfangenen Sachzuwendungen bis zu einer Höhe von 186 Euro jährlich“ steuerfrei. Durch die Beseitigung der unbestimmten Gesetzesbegriffe „üblich“ und „angemessen“ durch das Budgetbegleitgesetz 2007 sollten in der Vergangenheit bestehende Divergenzen zwischen Verwaltungspraxis und Judikatur vermieden werden. Nach den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 78-80) sei der Vorteil aus den Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung bis zu einem Betrag von höchstens € 365,00 jährlich steuerfrei, für empfangene Sachzuwendungen könnten zusätzlich € 186,00 jährlich steuerfrei bleiben. Sachzuwendungen seien Sachbezüge aller Art, nicht nur Bewirtung. Es dürfe sich um keine individuelle Entlohnung handeln. Zu den Sachzuwendungen gehörten beispielsweise Autobahnvignetten sowie Gutscheine und Goldmünzen, die nicht in Bargeld abgelöst werden könnten. In der Rz 75 der Lohnsteuerrichtlinien werde ausgeführt, was – im Gegensatz zu einer individuellen Entlohnung – unter einem Vorteil zu verstehen sei, der einer Gruppe von Arbeitnehmern zugewendet werde.

Der Unabhängige Finanzsenat habe sich in drei Entscheidungen (UFSW vom 23. April 2007, RV/4633-W/02, UFSG vom 9. Dezember 2008, RV/0758-G/06 sowie UFSG vom 20. Juni 2009, RV/0581-G/06) mit der Frage, ob Zuwendungen anlässlich von Dienstnehmerjubiläen unter § 3 Abs. 1 Z 14 EStG fallen auseinandergesetzt und dies für die bis 23. Mai 2007 geltende Fassung der Bestimmung verneint. Zur Fassung der Bestimmung ab 24. Mai 2007 gäbe es – soweit der Bf. bekannt – bislang keine Entscheidung. In allen drei Entscheidungen habe sich der Unabhängige Finanzsenat auf folgende Argumente gestützt: Im EStG 1972 sei eine Befreiungsbestimmung für Jubiläumsgeschenke (anlässlich eines Arbeitnehmer- oder eines Firmenjubiläums) vorgesehen gewesen (§ 3 Z 11 EStG 1972), die in den Katalog der Befreiungsvorschriften des § 3 EStG 1988 nicht mehr aufgenommen worden sei. Dies bedeute, dass die an Mitarbeiter hingegaben Zuwendungen anlässlich eines Arbeitnehmerjubiläums steuerpflichtige Vorteile aus dem Dienstverhältnis darstellten. Zu dem vom Gesetzgeber verwendeten Ausdruck „übliche Sachzuwendung“ habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 11. Juni 1991, ZI. 91/14/0060, Stellung genommen. In diesem Erkenntnis sei die Frage zu klären gewesen, ob die bei einer Betriebsveranstaltung an jubilierende Arbeitnehmer überreichten Warengutscheine und Goldmedaillen mit

Firmenprägung übliche Sachzuwendungen darstellten, für die die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 in Anspruch genommen werden könne. In diesem Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf das zur vergleichbaren Bestimmung des § 49 Abs. 3 Z 17 ASVG ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 1987, Zl. 86/08/0100, ausgeführt, dass sich die Befreiung der bei Betriebsveranstaltungen empfangenen üblichen Sachzuwendungen nicht auf über die Veranstaltung hinausgehende vermögenswerte Vorteile erstrecke und dass sowohl Warenkutsche als auch Goldmünzen (von denen das verwiesene Erkenntnis handle) einen solchen überschließenden Vorteil bildeten und dass – einkommensteuerrechtlich – kein Grund zu einer hievon abweichenden Beurteilung bestehe. Der Verwaltungsgerichtshof vertrete in diesem Erkenntnis somit die Ansicht, dass unter dem Begriff üblich Sachzuwendungen nur jene Zuwendungen zu verstehen seien, welche nicht außerhalb der Veranstaltung durch den Empfänger verwertbar seien. Daraus sei abzuleiten, dass nur kleine Annehmlichkeiten und Aufmerksamkeiten als übliche Sachzuwendungen einzustufen seien und dass nur auf solche Zuwendungen die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 zur Anwendung gelangen könne. Hierzu müsse Folgendes beachtet werden: Es sei richtig, dass in § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1972 eine eigene Befreiungsbestimmung für Jubiläumsgeschenke an Arbeitnehmer enthalten gewesen sei, welche in das EStG 1988 nicht übernommen worden sei. Die Nichtaufnahme einer auf Jubiläumsgeschenke zugeschnittenen Befreiungsbestimmung in das EStG 1988 bedeute aber nicht im Umkehrschluss, dass Zuwendungen anlässlich von Jubiläen nicht steuerfrei sein könnten, wenn die Zuwendung unter einen anderen Tatbestand subsumiert werden könne. Wäre dies nicht so, hätte sich der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 11. Juni 1991, Zl. 91/14/0060, nicht mit der Frage nach der Üblichkeit der Sachzuwendungen und der nicht über die Veranstaltung hinausgehenden vermögenswerten Vorteile auseinandersetzen müssen. Die zur weiteren Begründung angeführten Bezugnahmen des Unabhängigen Finanzsenates auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Juni 1991, Zl. 91/14/0060, würden unter der aktuell ab 24. Mai 2007 geltenden Rechtslage nicht mehr zutreffen, da nicht mehr erforderlich sei, dass es sich um übliche Sachzuwendungen handle und somit auch nicht mehr erforderlich sei, dass der vermögenswerte Vorteil nicht über die Veranstaltung hinausgehen dürfe.

Es sei somit zu prüfen, ob die auf Basis der Betriebsvereinbarung gewährten Gutscheine unter die ab 24. Mai 2007 geltende Fassung des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 subsumierbar seien. Nach dieser Bestimmung seien der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (zB Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) bis zu einer Höhe von € 365,00 jährlich und die dabei empfangenen Sachzuwendungen bis zu einer Höhe von € 186,00 jährlich steuerfrei. Unstrittig sei, dass sämtliche Gutscheine im Rahmen der allgemeinen betrieblichen Weihnachtsfeier übergeben worden seien; es handle sich somit um eine Betriebsveranstaltung. Unstrittig sei weiters, dass es sich um nicht in Geld ablösbare Gutscheine gehandelt habe; es handle sich somit um Sachzuwendungen iSd der Lohnsteuerrichtlinien und des Gesetzestextes.

Der Wert der zugewendeten Gutscheine habe unter € 186,00 gelegen, sodass auch die betragliche Begrenzung eingehalten worden sei. Der Gesetzestext beihalte keine Einschränkung dahingehend, dass die Zuwendungen sämtlichen Teilnehmern der Betriebsveranstaltung oder einer bestimmten Gruppe von Arbeitnehmern zugewendet werden müssten, weswegen nicht weiter geprüft werden müsste, ob es sich um individuelle Zuwendungen oder um Zuwendungen an eine Gruppe von Dienstnehmern gehandelt habe. Nach den Lohnsteuerrichtlinien dürfe es sich bei der Sachzuwendung jedoch um keine individuelle Entlohnung handeln. Der Unabhängige Finanzsenat in der Entscheidung vom 20. Juni 2009, RV/0581-G/06, habe aus der Voraussetzung der Betriebsveranstaltung, welche einen größeren Personenkreis umfassen müsse, geschlossen, dass Sachzuwendungen an einzelne Dienstnehmer nicht unter die Befreiungsbestimmung fielen. Im gegenständlichen Fall handle es sich jedoch um keine individuelle Entlohnung, sondern eine Zuwendung an eine Gruppe von Arbeitnehmern. Unter Gruppen von Arbeitnehmern seien nach den Lohnsteuerrichtlinien unter anderem auch alle Arbeitnehmer mit einer Betriebszugehörigkeit von einer bestimmten Anzahl von Jahren zu verstehen bzw. sei auch als Gruppe von Arbeitnehmern zu verstehen, wenn der Arbeitgeber Aufwendungen allein oder zusätzlich für Arbeitnehmer auf Grund der Beschäftigungsdauer im Betrieb abhängig mache. Die Bf. habe (auf Basis der Betriebsvereinbarung) Arbeitern und Angestellten zum 10-, 15-, 20-, 25-, 30- und 35-jährigen Dienstjubiläum ein Geschenk, dessen Wert € 186,00 nicht überstiegen habe, gewährt. Jeder Dienstnehmer erhalte die Zuwendung, wenn er lange genug im Unternehmen sei. Jedes Jahr erhalte eine größere Anzahl von Dienstnehmern eine Zuwendung. Es handle sich hierbei um eine Gruppe von Arbeitnehmern iSd Lohnsteuerrichtlinien aber auch um einen größeren Personenkreis iSd Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates. Es liege somit keine individuelle Entlohnung, sondern eine Zuwendung an eine Gruppe von Dienstnehmern vor. Sämtliche tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der Befreiungsbestimmung nach § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 in der Fassung ab 25. Mai 2007 seien somit erfüllt und die Zuwendungen daher steuerfrei.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 6. Februar 2015** hat das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet abgewiesen und diese Entscheidung damit begründet, dass auf Grund der Judikatur (UFS vom 20.06.2009, RV/0581-G/06, und vom 23.04.2007, RV/4633-W/02) u.a. die Hingabe von Gutscheinen anlässlich von Arbeitnehmerjubiläen oder persönlichen Anlässen (z.B. Ablegen von Prüfungen, Geburt eines Kindes) an namentlich angeführte Mitarbeiter weder unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988, noch unter § 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988 subsumierbar sei, sondern einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstelle, auch wenn diese Zuwendungen anlässlich einer Weihnachtsfeier überreicht würden.

In ihrem **Vorlageantrag vom 25. Februar 2015** hat die Bf. (nur) auf ihre Beschwerdevorbringen verwiesen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Im Rahmen der alljährlichen Weihnachtsfeier haben die Arbeitnehmer der Bf. mit einer Betriebszugehörigkeit von fünf bzw. 10 Jahren und dem Mehrfachen davon Jubiläumsgeschenke (= nicht in Bargeld ablösbare Gutscheine) erhalten. Strittig ist, ob hinsichtlich dieser Zuwendung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 idF BudBG 2007, BGBI I 2007/24 (und vor dem StRefG 2015/2016, BGBI I 2015/118), vorliegen.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger 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 zufließen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 idF BudBG 2007, BGBI I 2007/24 (und vor dem StRefG 2015/2016, BGBI I 2015/118), sind der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (z.B. Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) bis zu einer Höhe von 365 Euro jährlich und dabei empfangene Sachzuwendungen bis zu einer Höhe von 186 Euro jährlich steuerfrei.

Im Anwendungsbereich des EStG 1972 war eine Steuerbefreiung für Geschenke anlässlich von Arbeitnehmerjubiläen vorgesehen (§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1972). Das bedeutet, dass der Gesetzgeber Zuwendungen anlässlich dieser Jubiläen unter den dort genannten Voraussetzungen und im dort genannten Umfang von der Einkommensteuer befreit hat. Im Anwendungsbereich des EStG 1988 (idF vor dem StRefG 2015/2016, BGBI I 2015/118) war eine solche Steuerfreiung nicht mehr vorgesehen. Der Unabhängige Finanzsenat ist daher in den von der Bf. bzw. vom Finanzamt herangezogenen Entscheidungen zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass im Anwendungsbereich des EStG 1988 (idF vor dem StRefG 2015/2016, BGBI I 2015/118) Zuwendungen des Arbeitgebers anlässlich eines Arbeitnehmerjubiläums nicht steuerfrei sind, sondern dass es sich dabei um einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis handelt. Denn hätte der Gesetzgeber die Steuerbefreiung für diese Zuwendungen beibehalten wollen, dann hätte er die diesbezügliche Befreiungsbestimmung wohl nicht aufgehoben. Für diese Schlussfolgerung spricht auch der Umstand, dass mit dem StRefG 2015/2016, BGBI I 2015/118, (neuerlich) eine Befreiungsbestimmung (für Dienst- oder Firmenjubiläen) in das EStG 1988 aufgenommen worden ist (§ 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 idF StRefG 2015/2016, BGBI I 2015/118). Waren nämlich Zuwendungen anlässlich von Arbeitnehmerjubiläen bereits im Anwendungsbereich des EStG 1988 idF vor dem StRefG 2015/2016, BGBI I 2015/118, von der Einkommensteuer befreit gewesen, dann hätte es keiner Gesetzesänderung (= Aufnahme einer Steuerbefreiung für Jubiläumszuwendungen in den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988) bedurft, weil dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden darf, dass er überflüssige Normen schafft (VwGH vom 23.10.2008, 2006/16/0037; vom 03.10.2002, 97/08/0600; vom 08.11.1995, 92/12/0250). Dem Einwand der Bf., dass die Nichtaufnahme einer Befreiungsbestimmung für Jubiläumsgeschenke in das EStG 1988 (idF vor dem StRefG 2015/2016, BGBI I 2015/118) im Umkehrschluss

nicht bedeute, dass Zuwendungen anlässlich von Jubiläen (im Anwendungsbereich des EStG 1988 idF vor dem StRefG 2015/2016, BGBI I 2015/118) nicht steuerfrei sein könnten, kann daher nicht gefolgt werden.

Die Subsumierbarkeit von Jubiläumsgeschenken unter einen anderen Tatbestand des § 3 Abs. 1 EStG 1988 ist daher vor dem dargestellten Hintergrund zu beurteilen und kann nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nicht zu dem Ergebnis führen, dass der Gesetzgeber, der die Steuerbefreiung für Jubiläumsgeschenke mit (dem EStG 1988) aufgehoben hat, diese (vor dem StRefG 2015/2016, BGBI I 2015/118) unter einem anderen Tatbestand des § 3 Abs. 1 EStG 1988 beibehalten wollte .

Jubiläumsgeschenke sind daher auch dann nicht von der Einkommensteuer befreit, wenn sie - wie im vorliegenden Fall - im Rahmen einer (betrieblichen) Weihnachtsfeier an die Dienstnehmer übergeben werden. An dieser Beurteilung ist nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes auch durch den Wegfall der unbestimmten Gesetzesbegriffe "üblich" und "angemessen" in § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 durch das BudBG 2007, BGBI I 2007/24 (ab 24.05.2007), keine Änderung eingetreten, weil durch diese Gesetzesänderung - wie auch die Bf. selbst ausgeführt hat - die Bestimmung lediglich inhaltlich der Verwaltungspraxis angepasst werden sollte (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 127 zu § 3, mit dem Verweis auf die Gesetzesmaterialien). Diese Gesetzesänderung hat aber nicht zur Folge, dass Jubiläumsgeschenke steuerfrei sind, da sich - wie bereits ausgeführt wurde - die Einführung einer Steuerbefreiung für Jubiläumsgeschenke mit dem StRefG 2015/2016, BGBI I 2015/118, ansonsten als überflüssig erweisen würde. Der Auffassung der Bf., dass durch den Wegfall der unbestimmten Gesetzesbegriffe "üblich" und "angemessen" in § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 durch das BudBG 2007, BGBI I 2007/24 (ab 24.05.2007), für eine Steuerbefreiung von Jubiläumsgeschenken sozusagen "der Weg frei" wäre, kann daher nicht gefolgt werden.

Zusammenfassung: Mit dem EStG 1988 wurde die Befreiungsbestimmung für Jubiläumsgeschenke aufgehoben und mit dem StRefG 2015/2016, BGBI I 2015/118, in das Einkommensteuergesetz (wieder) aufgenommen. Damit hat der Gesetzgeber klar und unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass in diesem - zwischen Aufhebung und Einführung gelegenen - Zeitraum Jubiläumsgeschenke steuerpflichtig sind, sodass (für diesen Zeitraum) auch ihre Subsumierbarkeit unter einen anderen Befreiungstatbestand des § 3 Abs. 1 EStG 1988 (hier: der Z 14 leg. cit) ausscheidet.

Das Finanzamt ist daher zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass es sich bei den Jubiläumsgeschenken um einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis handelt.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nur dann zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich

beantwortet worden ist. Solange zu einer Rechtsfrage eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegt, handelt es sich um eine Rechtsfrage, der im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG (regelmäßig) grundsätzliche Bedeutung zukommt (VwGH vom 30. Jänner 2015, Ra 2014/17/0041). Zu der Frage, welches Verständnis § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 idF des BudBG 2007, BGBl I 2007/24 (ab 24.05.2007), beizumessen ist, gibt es - soweit erkennbar - keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Die Revision ist daher zulässig.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 27. März 2019