

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der A, Adresse, vertreten durch die V, Adresse1, über die Beschwerden vom 23. April 2013 und vom 3. Mai 2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 5. April 2013 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2011 nach der am 8. August 2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

1. Die angefochtenen Bescheide für das Jahr 2007 werden wie folgt abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 1.562,43 Euro in Anspruch genommen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 40.075,68 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit 3.740,22 Euro festgesetzt.

2. Die angefochtenen Bescheide für das Jahr 2008 werden wie folgt abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 1.410,14 Euro in Anspruch genommen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 40.340,13 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit 3.675,48 Euro festgesetzt.

3. Die angefochtenen Bescheide für das Jahr 2009 werden wie folgt abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 1.455,74 Euro in Anspruch genommen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 42.447,08 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit 3.773,04 Euro festgesetzt.

4. Die angefochtenen Bescheide für das Jahr 2010 werden wie folgt abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 1.503,55 Euro in Anspruch genommen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 38.230,17 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit 3.398,04 Euro festgesetzt.

5. Die angefochtenen Bescheide für das Jahr 2011 werden wie folgt abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 1.413,35 Euro in Anspruch genommen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 31.507,54 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit 2.800,72 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 5. April 2013 wurde die Beschwerdeführerin für die Jahre 2007 bis 2011 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen und dieser der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Dienstgeberbeitrag) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 5. April 2013 verwiesen. In diesem wurde ausgeführt, die Heranziehung zur Haftung sei im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen worden. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" sei dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" sei insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstelle und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß seien, sei bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen gewesen.

Von den ausgezahlten Bezügen sei im gesamten Zeitraum kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag berechnet und abgeführt worden, obwohl der Betrieb Mitglied der Wirtschaftskammer sei. An die mit dreißig Prozent an der Beschwerdeführerin beteiligten Geschäftsführer seien neben dem Geschäftsführerentgelt Honorarleistungen als Fremdleistung ausbezahlt worden, ohne hierfür den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag berechnet und abgeführt zu haben. An die Urlaubsvertretungen der Aufräumerin seien Aushilfslöhne ausbezahlt worden. Ebenso seien für das Waschen der Wäsche Honorare an eine (namentlich genannte) Person ausbezahlt worden. Von diesen Auszahlungen seien keine Lohnabgaben berechnet und abgeführt worden. Bei einfachen manuellen Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten, die in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung und auf die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum der Dienstnehmer erlaubten, sei jedenfalls ein Dienstverhältnis anzunehmen.

Im Prüfungszeitraum seien wegen erhöhter Strahlenbelastung Gefahrenzulagen an alle röntgentechnischen Assistenten und Ärzte steuerfrei ausbezahlt worden. Bei Vorliegen der formellen Voraussetzungen sei weiter zu prüfen, ob die materielle Voraussetzung einer Gefahr gegeben sei. Es sei bezogen auf die gesamten von den Dienstnehmern zu leistenden Arbeiten zu prüfen, ob diese Arbeiten überwiegend zu einer erheblichen Gefahr führten. Dabei sei bezogen auf die gesamten von den Dienstnehmern zu leistenden Arbeiten innerhalb der Zeiträume, für die die Dienstnehmer die Zulage erhielten, zu prüfen, ob diese überwiegend eine außerordentliche Gefahr bewirkten. Die Möglichkeit der Gefahr könne somit nicht berücksichtigt werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Arbeitszeit ausmache. Im Zuge der durchgeführten Betriebsbesichtigung sei unter Anwesenheit eines Geschäftsführers festgestellt worden, eine überwiegende Aussetzung mit Strahlen sei lediglich bei den röntgentechnischen Assistenten gegeben. Diese seien bei den Vorbereitungen und sodann bei den durchzuführenden Untersuchungen überwiegend beim Patienten anwesend. Bei den Ärzten habe keine überwiegende Gefahrenquelle in Form von Strahlungen, bezogen auf die Gesamtarbeitszeit und Tätigkeit, festgestellt werden können. Für das Anlegen von Infusionszugängen für das Kontrastmittel und in weiterer Folge für die Beobachtung der Patienten, welche außerhalb der Behandlungsräume stattfinde, habe keine überwiegende Belastung festgestellt werden können. Da keine Aufzeichnungen über die zeitliche Lagerung einer tatsächlich ausgesetzten Gefahr vorgelegt worden seien, hätten andere medizinische Einschreitungen durch die Ärzte nicht berücksichtigt werden können, da diese auf Einzelfälle basierten.

An mehrere Dienstnehmer der Beschwerdeführerin seien als Geburtstagsgeschenk Gutscheine hingegeben worden. Vom geldwerten Vorteil von anlässlich von Geburtstagsfeiern oder sonstigen Feierlichkeiten hingegebenen Geschenken seien Lohnabgaben zu berechnen und abzuführen. An die röntgentechnischen Assistenten seien in den Kalenderjahren 2009 bis 2011 die Gefahrenzulagen auch während des Urlaubes und an Feiertagen steuerfrei ausbezahlt worden. Diese Auszahlungen seien als steuerpflichtig zu behandeln.

Gegen die Abgabenbescheide richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 23. April 2013. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch die V, brachte Folgendes vor:

"Wir begehren die Nichtfestsetzung bzw. Stornierung des Dienstgeberbeitrages (DB), des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) und stellen in eventu den Rechtsmittelantrag auf Stornierung bzw. Herabsetzung des Dienstgeberzuschlages gemäß § 63 Abs. AVG. Weiters begehren wir die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Zudem stellen wir den Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung gemäß § 64 AVG.

Begründung:

Eine ausführliche Begründung wird nachgereicht.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass es verfehlt ist bei (...) von einem Dienstnehmer iSd des FLAG bzw. § 2 lit a KommStG iVm § 22 Z 2 EStG auszugehen, der in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Beschwerdeführerin eingegliedert ist. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG sind nur solche Zuwendungen, die ihre Wurzel in der Tätigkeit für die Gesellschaft haben. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise sind aber die an (...) geleisteten Beträge nicht als Vergütungen anzusehen, die ihm für seine Beschäftigung als Geschäftsführer der Gesellschaft gewährt werden, sondern stellen Honorare für ärztliche Tätigkeiten dar. Diese Trennung zwischen Geschäftsführerhonorar und ärztliche Leistung wurde in der Buchhaltung als auch der Lohnverrechnung vollzogen.

Feststellung Reinigung durch Dritte:

Es ist durchaus üblich, dass Reinigungen, die einfach und manuell durchgeführt werden in Form eines Werkvertrages erbracht werden. Hier gibt es ein entsprechendes freies Gewerbe -ohne Befähigungsnachweis. Die Tätigkeit erfolgte ohne Eingliederung und Weisungsbindung lediglich für einen bestimmten abgrenzbaren Zeitraum. Es liegt somit unserer Meinung nach kein Dienstverhältnis vor mangels Eingliederung in den geschäftlichen Organismus und mangels Weisungsbindung. Ebenso liegt bei Frau (...) kein Dienstverhältnis vor, da weder Weisungsbindung noch Eingliederung in den Betrieb vorlag. Sihin erfolgte die Festsetzung der Lohnabgaben DB und DZ zu Unrecht.

Wir begehren die Stornierung bzw. Nichtfestsetzung DB und DZ für den Prüfungszeitraum 2007-2011. "

Mit Schreiben vom 3. Mai 2013 wurde die Begründung nachgereicht. Darin wurde ausgeführt:

"(...)

Als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin steht es den Geschäftsführern (...) frei, neben dieser von ihm übernommenen Funktion ein Einzelunternehmen zu betreiben, sprich eine Arztpraxis bzw. ärztliche Tätigkeiten auf Werkvertragsbasis und sowohl an die Beschwerdeführerin als auch an andere Leistungen zu erbringen. Die Geschäftsführer haben mit ihren jeweiligen Einzelunternehmen eine selbständige betriebliche Organisation geschaffen und tragen sämtliche damit verbundenen Kosten und Risiken selbst. Herr (...) haben Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit gemäß § 22 Z 1 EStG erklärt, die auch vom Finanzamt dementsprechend veranlagt wurden. Schon alleine deshalb können die Tätigkeitsvergütungen keine Geschäftsführerbezüge sein und fallen nicht unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG.

Herr (...) erbringen höchstpersönliche Leistungen, die ausschließlich ihren jeweiligen Einzelunternehmen zuzurechnen sind und somit nichts mit seiner Geschäftsführertätigkeit bei der Beschwerdeführerin zu tun haben. Freiberufliche Tätigkeiten können grundsätzlich nur höchstpersönlich erbracht werden. Die von Herrn (...) erbrachten Leistungen sind so höchstpersönlich, dass sie ausschließlich mit der konkreten Person verbunden sind.

Diese Tatsache blieb im angefochtenen Bescheid gänzlich unbehandelt. Zudem ist auch ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass die Geschäftsführer angemessene fremdübliche Geschäftsführerbezüge erhalten und diese sowohl DB, als auch DZ und Kommunalsteuer unterwerfen.

Hinzuweisen ist auch auf Rz 104 der Einkommensteuerrichtlinie 2000 vom 12.01.2009, wonach die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten ab 01.07.2009 demjenigen zuzurechnen sind, der die Leistung persönlich erbringt (zB Schriftsteller, Vortragender, Wissenschaftler, „Drittanstellung“ von Vorständen).

Bereits in der Berufung wurde bestritten, dass allein die Eintragung des (...) im Firmenbuch als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zu einer Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin führt. Insbesondere wird ausdrücklich bestritten, dass (...) mit den ärztlichen Leistungen aus ihrem Einzelunternehmen kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen haben, weshalb im vorliegenden Fall eindeutig das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus fehlt. Es kann nicht sein, dass pauschal sämtliche Vergütungen insbesondere ärztliche Leistungen gesamt vereinfachend dem Geschäftsführerbezug zugerechnet werden.

Es wurden zwei Honorarnoten gelegt. Eine für Geschäftsführung und eine Honorarnote für ärztliche Leistungen.

(...) trägt sämtliche mit der Leistungserbringung an die Beschwerdeführerin und an andere Auftraggeber verbundenen Aufwendungen selbst. Die Beschwerdeführerin übernimmt keine Kosten irgendwelcher Art, insbesondere werden weder ein Pkw noch sonstige Betriebsmittel zur Verfügung gestellt.

Herr (...) erhalten ein gesondertes Entgelt für Geschäftsführertätigkeit.

Eine Trennung zwischen den Honoraren aus ärztlichen Leistungen als auch der Geschäftsführerbezüge ist zulässig und auch nachvollziehbar. Es kann nicht sein, dass die Erfüllung ärztlicher Heilbehandlung aus dem Einzelunternehmen sprich Fremdleistungen pauschal DB, DZ und Kommunalsteuer unterworfen wird, da die ärztliche Heilbehandlung streng von der Geschäftsführertätigkeit zu trennen ist und auch entsprechend getrennt abzurechnen ist.

Die Beschwerdeführerin ist auf das Fachwissen von Herrn (...) angewiesen. Weiters ist es im Bereich der Krankenanstalten üblich vgl. KAGES etc., - Chefärzte bzw. leitende Ärzte Sonderklassegebühren, Honorare etc. neben ihrem Bezug erhalten und diesen als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit sprich selbständiger Arbeit versteuern. Diese Sonderklassegebühren, Strahlenschutzgebühren etc. werden neben dem Dienstverhältnis von diesem gesondert ausbezahlt und versteuert. Hier wird weder DB noch DZ noch Kommunalsteuer abgeführt. Sonst müssten diese Bezüge als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen versteuert werden.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass es verfehlt ist bei Herrn (...) von einem Dienstnehmer iSd des FLAG bzw. § 2 lit a KommStG iVm § 22 Z 2 EStG auszugehen, der in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Beschwerdeführerin eingegliedert ist. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG sind nur solche Zuwendungen, die ihre Wurzel in der Tätigkeit für die Gesellschaft haben. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise sind aber die an Herrn (...) geleisteten Beträge nicht als Vergütungen anzusehen, die ihm für seine Beschäftigung als Geschäftsführer der Gesellschaft gewährt werden, sondern stellen Honorare für ärztliche Tätigkeiten dar.

Feststellung Waschen von Wäsche:

Frau (...) übt diese Tätigkeit mit eigenen Betriebsmitteln aus. Sie unterliegt keinerlei Weisungen, noch ist sie in den betrieblichen Organismus eingegliedert. Sie holt schmutzige Wäsche ab und wäscht diese selbständig zu Hause. Hier kann keine Eingliederung in den betrieblichen Organismus vorliegen, da ein Einfluss auf das arbeitsbezogene Verhalten durch die Geschäftsführung denkunmöglich ist. Die Ausübung der Tätigkeit einer Wäscherei ist klassisch selbständig und begründet kein Dienstverhältnis gemäß § 47 EStG. Es gibt im Betrieb keine Waschmaschine. Frau (...) war zu keiner Zeit im Betrieb tätig, insbesondere in unseren Besprechungen Herrn (...) nicht persönlich bekannt. Das Waschen erfolgte eigenverantwortlich nach Zustellung der Wäsche. Somit liegt weder eine Weisungsbindung noch eine Eingliederung in den Betrieb vor. Zudem wurden eigene Betriebsmittel von Frau (...) verwendet.

Feststellung „Geschenke“:

Es besteht ein allgemeiner Freibetrag von EUR 186,- innerhalb dieser Grenzen sind Geschenke bzw. Gutscheine möglich. Kleinere Aufmerksamkeiten werden in diese Grenze nicht hinein gerechnet.

Diesbezüglich fehlen sämtliche Feststellungen. Der Umstand alleine, dass es sich um Aufmerksamkeiten gegenüber dem Dienstnehmer handelt, löst für sich genommen noch keine Lohnnebenkosten bzw. Abgaben aus. Geschenke innerhalb eines Jahres sind zusammenzurechnen. Hierfür steht ein Betrag von EUR 186 je Mitarbeiter zur Verfügung. Laut Homepage der Sozialversicherung: (www.sozialversicherung.at/paortal27/portal/esvportal).

Es sind die Kosten sämtlicher Geschenke innerhalb eines Kalenderjahres zusammenzurechnen. Somit ist aufgrund der Anzahl der Mitarbeiter und der ausbezahlten Geschenkgutscheine ein Überhang im Jahr 2011 gegeben. Es wurden laut Buchhaltung EUR 3.418,72 an Gutscheinen ausbezahlt. Die Anzahl der Mitarbeiter beträgt 19, sohin können begünstigt Gutscheine von EUR 3.534 ausgegeben werden. "

Ebenfalls mit Schreiben vom 3. Mai 2013 wurde Berufung (nun Beschwerde) gegen die Haftungsbescheide erhoben. Die Beschwerdeführerin brachte Folgendes vor:

"(...)

Weiters begehren wir (...) die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Begründung:

Gefahrenzulage:

Zudem dürfen wir anmerken, dass wir um Hinzuziehung der Abgabepflichtigen bitten, um ihnen die Möglichkeit einer Stellungnahme zu ermöglichen. Es liegt ein Verfahrensmangel vor, da es bei den betreffenden angestellten Ärzten zu keiner Befragung und umfassenden Würdigung bzw. Feststellung des Sachverhalts gekommen ist. Hinsichtlich der Strahlenbelastung und der individuellen Belastung für den einzelnen angestellten Arzt wäre eine Befragung unumgänglich gewesen. Die anspruchsvolle und sehr verantwortungsvolle Tätigkeit als Arzt im Betrieb ist nicht nur unter die Gefahrenzulage zu subsumieren, sondern auch Teil der Erschwerniszulage. Diese verantwortungsvolle Tätigkeit führt eindeutig zu höheren geistigen und psychischen Belastungen, sodass von einer außerordentlichen Erschwernis dem Grunde nach auszugehen ist. Der Vergleich innerhalb der Berufssparte der ärztlichen Tätigkeit zeigt eindeutig, dass im Vergleich zu anderen Ärzten beispielsweise Hausärzten eine eindeutig größere Belastung gegeben ist. Gemäß § 68 EStG hat der Vergleich innerhalb der Berufssparte zu erfolgen.

Weiters besteht naturgemäß aufgrund der Strahlung eine Gefährdung der Dienstnehmer. Eine Gefahrenzulage muss typische Berufsgefahr abgeltend. Die Strahlung bzw. erhöhte Strahlenbelastung stellt unzweifelhaft eine erhöhte typische Berufsgefahr dar. Aus medizinischer Sicht erhöht jedwede Strahlenbelastung selbst nur 1x in der Woche signifikant das Risiko einer Veränderung des Erbgutes. Es kommt nicht auf die Dauer der Strahlenbelastung an, sondern lediglich darauf, dass man dieser Strahlung ausgesetzt ist. Sodass diese Strahlenbelastung eindeutig medizinisch gesehen eine Gefahr darstellt und nicht das Ausmaß der Arbeitszeit ein tauglicher Indikator hierfür ist. Die Strahlenbelastung ist unzweifelhaft gegeben. In der Judikatur wird abstrakt davon gesprochen, dass es sich nicht um eine Allgemeingefahr handeln darf. Eine Allgemeingefahr liegt im vorliegenden Sachverhalt eindeutig nicht vor, da diese Strahlbelastung eine eindeutige, individuelle mit dieser Berufssparte zusammenhängende zwangsläufig verbundene typische Berufsgefahr darstellt. Es liegt zweifellos eine Gefährdung von Leben, Gesundheit und körperlicher Integrität vor. Bei der Gefahrenzulage ist der Vergleich nicht innerhalb der Berufssparte durchzuführen, sondern mit der Allgemeinheit. UFS 3.7.12, RV/3012-W/11: Hier ging es um die Infektionszulage eines Arztes. Die Allgemeinheit ist grundsätzlich nicht dieser Strahlenbelastung ausgesetzt, die die Tätigkeit als Mitarbeiter des Betrieb mit sich bringt.

Zusammenfassend liegt eine außerordentliche Erschwernis als auch eine typische Berufsgefahr vor, die eben durch die Begünstigung des § 68 EStG abgegolten werden soll. Die lohnsteuerfreie Abrechnung erfolgte somit rechtskonform entsprechend den gesetzlichen Vorgaben des § 68EStG.

Gutscheine:

Geschenke innerhalb eines Jahres sind zusammenzurechnen. Hierfür steht ein Betrag von EUR 186 je Mitarbeiter zur Verfügung. Laut Homepage der Sozialversicherung (....)"

Mit Schreiben vom 24. Juni 2013 teilte die Beschwerdeführerin der belangten Behörde mit, nach dem eindeutigen Wortlaut des § 22 EStG 1988 seien laut Ziffer 1 vorweg die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit zu besteuern, also die Berufstätigkeit der Ärzte, etc. In Ziffer 2 seien Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit definiert. Hier würden dann Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art aufscheinen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte, für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden würden. Diese Einkünfte könnten also nur nachrangig nach den Einkünften der Ziffer 1 anfallen. Das seien somit alle Gehälter und sonstigen Vergütungen, die nach den nach Ziffer 1 zu steuernden Einkünften noch gegeben seien, und zwar über die Einkünfte der Tätigkeit als Arzt hinaus. Es könne wohl nicht sein, dass die Einkünfte laut Ziffer 2 eine stärkere Bedeutung hätten als die Einkünfte nach Ziffer 1. Der Gesetzgeber habe wohl sehr bewusst die Reihung vorgenommen, Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit und sonstige Einkünfte, also andere Einkünfte, insbesondere die eines Geschäftsführers, die neben den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit anfallen würden.

Mit Schreiben vom 21. Februar 2017 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin, die ladungsfähigen Adressen der Person, die die Wäsche gewaschen hat, und der Personen, die (aushilfsweise) die Reinigung der Betriebsräumlichkeiten vorgenommen haben, bekannt zu geben. Ebenfalls wurde um die Vorlage der Unterlagen ersucht, mit denen die Voraussetzungen für das Vorliegen der begünstigten Versteuerung der Gefahrenzulage nachgewiesen werden kann.

Nach einer vom Bundesfinanzgericht auf Antrag der Beschwerdeführerin gewährten Fristverlängerung teilte die Vertreterin der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 26. April 2017 mit, sie halte ihre eingebrachten Beschwerden/Eingaben aufrecht. Sie habe keine weiteren betreffenden Unterlagen von der Beschwerdeführerin erhalten.

Ebenfalls mit Schreiben vom 21. Februar 2017 teilte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde mit, aus den vorgelegten Unterlagen lasse sich der genaue Grund für die Steuerpflicht der Gutscheine nicht entnehmen. Es bleibe offen, ob es sich bei den Feierlichkeiten nicht um Betriebsveranstaltungen im Sinne der einschlägigen Bestimmung gehandelt habe, oder ob Abgaben nur für den Betrag, der den von 186 Euro überstiegen habe, vorgeschrieben worden seien.

Mit Schreiben vom 9. März 2017 teilte die belangte Behörde mit, es habe sich bei den im Zuge der Prüfung nachversteuerten Beträge um Gutscheine gehandelt, die den Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern nicht im Zuge von Betriebsveranstaltungen hingegeben worden seien.

Mit den Schreiben vom 24. Mai 2017 stellte das Bundesfinanzgericht betreffend das Waschen der Wäsche und betreffend die Reinigung der Betriebsräumlichkeiten durch Dritte Auskunftersuchen an verschiedene Personen.

Mit Schreiben vom 8. Juni 2017 teilte die Beschwerdeführerin mit, sie erkläre ihr Beschwerdebegehren betreffend das Waschen der Wäsche und betreffend die

Reinigung durch Dritte als gegenstandslos. Auf Grund einer Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichtes ginge sie diesbezüglich nunmehr – wie von der belangten Behörde angenommen – von Dienstverhältnissen aus.

Mit Schreiben vom 9. Juni 2017 teilte eine um Auskunft ersuchte Person mit, sie sei in den Jahren 2007 bis 2011 bei der Beschwerdeführerin geringfügig beschäftigt gewesen. Ihre Tätigkeit habe das Waschen der Ärztemäntel und diverser Ordinationswäsche umfasst. In dieser Zeit habe sie keine Tätigkeiten für andere Unternehmen erbracht.

In der mündlichen Verhandlung brachte die Beschwerdeführerin vor, in bestimmten Fällen (Überwachung eines etwaigen venösen Zugangs, spezielle Betreuung älterer Patienten und Durchführung von Eingriffen) sei eine Anwesenheit des ärztlichen Personals in den Räumlichkeiten, in denen sich die Untersuchungsgeräte befinden, erforderlich. In all diesen drei Fällen sei das ärztliche Personal unmittelbar der Strahlung des Computertomografen ausgesetzt. Das ärztliche Personal habe im Betrieb der Beschwerdeführerin ein mehrteiliges Tätigkeitsprofil. Bei dem einen Teil, der Betreuung der Patienten und der Leitung der Untersuchungen sei das ärztliche Personal der Strahlenbelastung ausgesetzt, beim anderen Teil der Tätigkeit, der Befundung und der Kommunikation mit den Patienten, den Krankenhäusern und den Zuweisern komme es zu keiner Strahlenbelastung. Die Betreuung eines Patienten und die Leitung fänden nicht bei jedem Patienten statt. Von fünfundzwanzig bis dreißig Untersuchungen pro Tag würden ungefähr drei bis fünf Untersuchungen unter Anwesenheit des ärztlichen Personals in den Räumlichkeiten, in denen die Untersuchungsgeräte stehen, stattfinden. Es sei aber Stand der Wissenschaft, dass unabhängig von Art und Dauer der Strahlung eine Schädigung des Erbgutes eintreten könne. Aufzeichnungen über die Dauer und Art der Tätigkeiten seien keine geführt worden. Das Hergeben von Gutscheinen drücke eine Wertschätzung gegenüber den Mitarbeitern aus, die Übergabe von Gutscheinen werde als Gelegenheit genutzt, um zusammen zu kommen. Diese Geschenkgutscheinübergaben, die im Rahmen von Geburtstagsfeiern erfolgt seien, seien zwangslose Zusammenkünfte der Mitarbeiter gewesen; diese seien auch für dienstliche Besprechungen in ungezwungener Atmosphäre genutzt worden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht über. § 323 Abs. 38 BAO normiert, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Aufgrund der im Verwaltungsverfahren und im verwaltungsgerichtlichen Verfahren durchgeführten Ermittlungen sowie aufgrund der Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens stand fest, dass bei der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, in den verfahrensgegenständlichen Jahren die

Universitätsdozenten B und C mit je 30% am Kapital der Gesellschaft beteiligt und auch als Geschäftsführer tätig waren. Neben ihrer Tätigkeit als Geschäftsführer erbrachten sie ärztliche Leistungen für die Beschwerdeführerin und erhielten hierfür Entgelte.

Die Beschwerdeführerin betreibt ein Diagnosezentrum, in dem Computertomografien, Magnetresonanztomografien, etc. durchgeführt werden. Das für die Beschwerdeführerin tätige ärztliche Personal ist zuständig für die Betreuung der Patienten und für die Leitung der Untersuchungen bzw. Behandlungen (nachfolgend unter dem Begriff Untersuchung zusammengefasst) und für die Befundung und die Kommunikation mit den Patienten, den Krankenhäusern und den Zuweisern (nachfolgend unter dem Begriff Befundung zusammengefasst). Bestimmte Untersuchungen (Überwachung eines etwaigen venösen Zugangs, spezielle Betreuung älterer Patienten und Durchführung von Eingriffen) erfordern die Anwesenheit des ärztlichen Personals in den Räumlichkeiten, in denen sich die für die Untersuchungen erforderlichen Geräte befinden; dabei ist das ärztliche Personal unmittelbar einer Strahlenbelastung ausgesetzt. Von ungefähr fünfundzwanzig bis dreißig Untersuchungen pro Tag finden rund drei bis fünf Untersuchungen statt, bei denen das ärztliche Personal einer Strahlenbelastung ausgesetzt ist. Bei den restlichen Untersuchungen und bei den Befundungen hält sich das ärztliche Personal nicht in den Räumlichkeiten auf, in denen sich die Untersuchungsgeräte befinden und ist somit einer Strahlenbelastung nicht ausgesetzt. Anlässlich von Geburtstagen ließ die Beschwerdeführerin mehreren Dienstnehmern Gutscheine als Geburtstagsgeschenk zukommen. Die Überreichung erfolgte aus Anlass der Geburtstage stattgefundenen Zusammentreffen, bei denen die Geburtstage gefeiert worden sind und die auch für den Austausch und die Diskussion dienstlicher Angelegenheiten gedient haben.

Gemäß dem im Abgabungsverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Das Ausmaß der Beteiligungen der für die Beschwerdeführerin tätigen Geschäftsführer und die Tatsache, dass diese für ihre Geschäftsführertätigkeiten und für ihre ärztlichen Leistungen Entgelte erhielten, waren unbestritten. Die Beschwerdeführerin hat in der mündlichen Verhandlung überzeugend die Fälle dargelegt, in denen das ärztliche Personal einer Strahlenbelastung ausgesetzt ist. Demnach kommt es für das ärztliche Personal bei der Mehrzahl der durchgeführten Untersuchungen und Behandlungen zu keiner Strahlenbelastung. Die Beschwerdeführerin hat darüber hinaus selbst angegeben, beim anderen Teil der Tätigkeit, der Befundung und der Kommunikation liege eine Strahlenbelastung nicht vor. Auch aus den Ausführungen in der Berufungsschrift, wonach aus medizinischer Sicht jedwede Strahlenbelastung selbst nur einmal in der Woche signifikant das Risiko der Veränderung des Erbgutes erhöhe, und aus den Angaben in der mündlichen Verhandlung, unabhängig von Art und Dauer der Strahlung könne nach

dem Stand der Wissenschaft eine Schädigung des Erbgutes eintreten, ließ sich unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen nicht ableiten, dass bei der Mehrzahl der Untersuchungen eine Strahlenbelastung für das ärztliche Personal gegeben war. Die diesbezüglichen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung waren glaubhaft, decken sich mit der allgemeinen Lebenserfahrung und widersprachen nicht den bisherigen Vorbringen der Beschwerdeführerin. Den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung war daher zu folgen.

Die Beschwerdeführerin hat in der mündlichen Verhandlung glaubhaft dargelegt, dass die von den verfahrensgegenständlichen Bescheiden erfassten und den Dienstnehmern als Geburtstagsgeschenke zugeworbenen Gutscheine anlässlich von informellen (zwangslosen) Zusammentreffen, die auch für die Besprechung dienstlicher Angelegenheiten gedient haben, übergeben worden sind. Diese Ausführungen werden sogar durch die Prüfungsfeststellungen gestützt, wonach die geldwerten Vorteile anlässlich von Geburtstagsfeiern oder sonstigen Feierlichkeiten hingegeben worden seien. Die in der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Juni 2017 von der belangten Behörde vertretene Ansicht, die Gutscheine seien wie den beiliegenden Unterlagen zu entnehmen nicht im Zuge von Betriebsveranstaltungen hingegeben worden, widerspricht zwar auf den ersten Blick den Angaben der Beschwerdeführerin und den Prüfungsfeststellungen, jedoch enthalten die beiliegenden Unterlagen (Buchungsjournale) keine Angaben darüber, wann und in welchem Rahmen die Gutscheine übergeben worden sind. Der in der Vorhaltsbeantwortung vertretenen Ansicht war daher nicht zu folgen, diese ergibt sich nicht aus den beigelegten Unterlagen. Auch die Verbuchung der Gutscheine, die den verfahrensgegenständlichen Abgaben zugrunde gelegt worden sind, auf dem Konto „Freiwilliger Sozialaufwand“ zu unterschiedlichen Zeitpunkten und teilweise im zeitlichen Nahbereich des Geburtstages des im Buchungstext aufscheinenden Geschenkkempfängers sagt auch nicht aus, dass die Übergaben nicht im Rahmen von Zusammentreffen der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter erfolgt sind.

Wesentlich beteiligte Geschäftsführer:

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne § 22 Z 2 EStG 1988 und (ab 1. Jänner 2010) freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG (§ 41 Abs. 2 FLAG).

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und (ab 1. Jänner 2010) an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, wird durch § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 normiert.

Die in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 genannten Personen sind an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligte hinsichtlich ihrer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Universitätsdozenten B und C waren somit in den verfahrensgegenständlichen Jahren wesentlich Beteiligte.

Das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit wird durch den Ausdruck „sonst“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt. Der Ausdruck „alle“ in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden – Vorschrift bezieht sich damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Bestätigungsfeld, verwirklicht wird. Aufgrund des Firmenbuchauszuges und der eigenen Angaben der Beschwerdeführerin war unstrittig, dass die beiden genannten Universitätsdozenten seit der Gründung der Gesellschaft im Jahr 2000 Geschäftsführer waren und mit mehr als 25% am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt waren. Durch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs das Merkmal der Eingliederung der Gesellschaftergeschäftsführer zweifelsfrei hergestellt (VwGH 22.12.2004, 2004/15/0082; 4.2.2009, 2008/15/0260). Ebenso haben die beiden Universitätsdozenten den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin zufolge Tätigkeiten im operativen Bereich der Kapitalgesellschaft (ärztliche Leistungen) ausgeübt.

Die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stellt nicht auf die Art der Tätigkeit der an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten ab. Die beiden Universitätsdozenten erbrachten die rechtlich vorgesehenen Leistungen der Geschäftsführung und führten daneben Tätigkeiten im operativen Bereich der Beschwerdeführerin (ärztliche Leistungen) aus. Die für ihre Tätigkeiten insgesamt erhaltenen Entgelte stellen solche im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar, denn diese Spezialbestimmung stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht auf die Art der Tätigkeit ab (VwGH 15.9.2011, 2011/15/0083; 26.3.2014, 2012/12/0052; 25.3.2015, Ra 2014/13/0027). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin steht es einer Beurteilung der Einkünfte der beiden Universitätsdozenten als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, dass die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Beschwerdeführerin

erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte geböte (VwGH 7.7.2011, 2010/15/0048; 25.3.2015, Ra 2014/13/0027).

Erschwernis- und Gefahrenzulage:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

§ 68 Abs. 5 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„ Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deswegen gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die
- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken,
- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen einer außerordentlichen Erschwernis darstellen, oder
- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.“

Die Begünstigung des § 68 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 5 EStG 1988 setzt unter anderem voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, welche die eben angeführten Voraussetzungen erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die zwangsläufig eine außerordentliche Erschwernis oder Gefahr darstellen. Es müssen in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten, die mit einer Gefahrenlage oder Erschwernis verbunden sind, überwiegen (VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322). Es ist daher in der Regel durch das Lohnkonto und die zugehörigen Grundaufzeichnungen nachzuweisen, um welche Arbeiten es sich im Einzelfall gehandelt hat und wann diese geleistet worden sind.

Solche Aufzeichnungen wurden von der Beschwerdeführerin ihren eigenen Angaben zufolge nicht geführt. Das ärztliche Personal hielt sich nur bei bestimmten Untersuchungen (drei bis fünf Untersuchungen pro Tag) in den Räumlichkeiten auf, in denen sich die Untersuchungsgeräte befanden. Bei der Mehrzahl der Untersuchungen (rund zwanzig bis fünfundzwanzig Untersuchungen) und bei den Befundungen hielt sich das ärztliche Personal außerhalb dieser Räumlichkeiten auf. Es stand somit fest, dass das ärztliche Personal während der Arbeitszeit nicht überwiegend mit Arbeiten betraut war, bei denen es einer Gefahr im Sinne der einschlägigen Bestimmung (Strahlenbelastung) ausgesetzt war. Das Bundesfinanzgericht folgt zwar den Angaben und Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach unabhängig von Art und Dauer einer Strahlung eine Schädigung des Erbgutes eintreten könne und aus medizinischer Sicht jedwede Strahlenbelastung selbst nur einmal in der Woche signifikant das Risiko einer Veränderung

des Erbgutes erhöhen möge, und kommt „auch nicht auf die Idee, dem ärztlichen Personal eine Strahlenbelastung abzusprechen“, jedoch ist für die Steuerfreiheit gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 entscheidend, dass das ärztliche Personal während seiner Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut war, die zwangsläufig eine Gefahr darstellten (VwGH 21.10.2015, 2012/13/0084). Das war nicht der Fall. Ergänzend ist festzuhalten, dass die in der Beschwerdeschrift vom 3. Mai 2013 angeführte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom Verwaltungsgerichtshof mit dem zuletzt genannten Erkenntnis aufgehoben worden ist.

Zu dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, die anspruchsvolle und sehr verantwortungsvolle Tätigkeit als Arzt in ihrem Betrieb sei nicht nur unter die Gefahrenzulage zu subsumieren, sondern auch Teil der Erschwerniszulage, ist festzuhalten, dass jede höher qualifizierte Tätigkeit im Berufsleben höhere geistige und psychische Anforderungen voraussetzt. Die Tätigkeit von Radiologen stellt im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen der Ärzte keine außerordentliche Erschwernis dar. Denn nicht nur die Tätigkeit von Radiologen, sondern die eines jeden Arztes ist verbunden mit einem besonders hohen Maß an Verantwortung, Höchstkonzentration und psychischer Belastung. Die daraus resultierenden Erschwernisse sind der Ausübung der ärztlichen Tätigkeit immanent, sie stellen somit typische Merkmale des Arztberufes dar (VwGH 19.1.1988, 85/14/0124). Die Tätigkeit des bei der Beschwerdeführerin beschäftigten ärztlichen Personals stellt keine außerordentliche Erschwernis dar.

Sachzuwendungen:

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).

Einnahmen liegen gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) zufließen. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchortes anzusetzen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 in der bis 23. Mai 2007 geltenden Fassung sind 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, von der Einkommensteuer befreit.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erstreckt sich die Befreiung der bei Betriebsveranstaltungen empfangenen üblichen Sachzuwendungen nicht auf über die Veranstaltung hinausgehende vermögenswerte Vorteile. Einen solchen überschießenden Vorteil bilden aber Warengutscheine (VwGH 11.6.1991, 91/14/0060). Nach der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes sind unter dem Begriff der üblichen Sachzuwendung nur jene Zuwendungen zu verstehen, welche nicht außerhalb der Veranstaltung durch den

Empfänger verwertbar sind. Daraus ist abzuleiten, dass nur kleine Annehmlichkeiten und Aufmerksamkeiten als übliche Sachaufwendungen einzustufen sind und nur auf solche Zuwendungen die Befreiungsbestimmung zur Anwendung gelangen kann. Die Verwaltungspraxis ging dabei von einem geldwerten Vorteil in der Höhe von maximal 186 Euro aus.

Die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 24/2007 ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für Gutscheine nicht anzuwenden. Die Literatur hingegen geht davon aus, die vorstehend genannte Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes habe nicht dem Gesetzeszweck entsprochen (*Jakom/Laudacher*, EStG 2017, § 3 Rz 54).

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 24/2007 (am 24. Mai 2007 in Kraft getreten) sind der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (zB Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) bis zu einer Höhe von 365 Euro jährlich und dabei empfangene Sachzuwendungen bis zu einer Höhe von 186 Euro jährlich von der Einkommensteuer befreit.

Mit der Änderung der Befreiungsbestimmung hat der Gesetzgeber diese inhaltlich der Verwaltungspraxis angepasst (43 BlgNR 23. GP 17). Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut der Befreiungsbestimmung sind nur bei Betriebsveranstaltungen übergebene Sachzuwendungen, die den Betrag von 186 Euro jährlich je Mitarbeiter nicht übersteigen, von der Steuerbefreiung erfasst.

Da die Änderung der Befreiungsbestimmung die Anpassung an die Verwaltungspraxis zum Zweck hatte, in der Literatur die Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht geteilt wird und die Tatsache, dass im verfahrensgegenständlichen Fall im Jahr 2007 wertmäßig der überwiegende Teil der Gutscheine nach der Änderung der Befreiungsbestimmung angeschafft worden ist, war im gegenständlichen Fall für die Zeit vor dem 24. Mai 2007 nicht der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes zu folgen und die Steuerfreiheit auch für die Warengutscheine zu gewähren, unter der Voraussetzung, dass diese anlässlich von Betriebsveranstaltungen übergeben worden sind.

Die Steuerbefreiung hängt im verfahrensgegenständlichen Fall somit von Betriebsveranstaltungen ab. Was darunter zu verstehen ist, wurde vom Gesetzgeber nicht explizit geregelt. Aus der demonstrativen Aufzählung in § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 ist zu entnehmen, dass eine solche einem größeren Personenkreis zugänglich sein muss. Eine solche sollte zumindest allen oder einer größeren Gruppe von Arbeitnehmern angeboten werden bzw. offenstehen (RdW 2010, 533). Die Beschwerdeführerin hat die Übergaben von Geschenkgutscheinen zum Anlass genommen, dass möglichst alle ihre Arbeitnehmer zusammen kommen, um gemeinsam zu feiern und auch dienstliche Angelegenheiten in einer zwangslosen Atmosphäre zu besprechen. Es handelte sich dabei um ein Zusammenkommen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter, das darauf abzielte, den Kontakt der Arbeitnehmer untereinander sowie das Betriebsklima zu fördern. Auch wenn dabei dienstliche Angelegenheiten besprochen worden sind, so handelte

es sich dabei um Betriebsfeiern und somit um Betriebsveranstaltungen, die auch das Zusammenkommen der Arbeitnehmer zum Zweck hatten. Die Warengutscheine wurden somit anlässlich von Betriebsveranstaltungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 überreicht und diese waren somit von der Einkommensteuer befreit. Ergänzend ist anzuführen, dass die Verwaltungspraxis und auch ein Teil der Literatur schon die bloße Geschenkübergabe als ausreichend für die Steuerbefreiung erachtet (LStR 2002, Rz 79; *Jakom/Laudacher*, EStG 2017, § 3 Rz 53). Es ließen sich den Verwaltungsakten keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass je Mitarbeiter der jährliche Betrag von 186 Euro überschritten worden sei; dies wurde auch nicht in der Beantwortung des Vorhalts vom 9. März 2017 behauptet.

Da selbst die Beschwerdeführerin mittlerweile davon ausgeht, dass für die Personen, die aushilfsweise die Betriebsräumlichkeiten gereinigt und die Wäsche gewaschen haben, Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorlagen, und dies nicht (mehr) strittig war, sah das Bundesfinanzgericht von diesbezüglichen Erwägungen ab. Die von einer betroffenen Person erteilte Auskunft sprach auch für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision 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 wird.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese sowie auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen gestützt.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 6. September 2017

