



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Kreil und die weiteren Mitglieder HR Dr. Christiane Kestler, Dr. Ernst Grafenhofer und Leopold Pichlbauer über die Berufung der Bw., vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KEG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4040 Linz, Ottenheimer Straße 30, vom 26. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 8. November 2007 betreffend Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2002, 2003, 2004, 2005 und 2006, sowie betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2002, 2003, 2004, 2005 und 2006 nach der am 24. Juni 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 2002 bis 2006 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde folgende Feststellung getroffen: Die Berufungswerberin bietet als Arbeitgeberin gemäß einer betrieblichen Vereinbarung allen ihren aktiven sowie pensionierten Mitarbeitern samt deren Familienangehörigen die Möglichkeit, in zuvor von ihr ausgewählten Hotels zu verminderten Konditionen Urlaub zu machen. Die Abwicklung dieser „Urlaubsaktion“ geht folgendermaßen vor sich: Die Berufungswerberin holt vor jeder Urlaubssaison (Winter und Sommer) von den ausgewählten Quartiergebern die jeweils gültigen Quartierpreise bzw.

Konditionen sowie das zur Verfügung stehende Zimmerkontingent ein. Auf Grund dieser Angebote können sich die an einer Teilnahme interessierten Mitarbeiter nach entsprechender zeitlicher Abstimmung für einen Turnus anmelden. Auf Grund dieser Anmeldungen mietet die Berufungswerberin die entsprechende Anzahl von Zimmern von den Quartiergebern an und rechnet die Quartierkosten auch direkt mit den Quartiergebern ab. Die Berufungswerberin leistet für jede erwachsene Person pro Nacht einen Kostenanteil von 18 €, für jedes Kind bis zum vollendeten 15. Lebensjahr 9 €. Die über diesen Zuschuss hinausgehenden Quartierkosten werden von der Berufungswerberin nach Urlaubsbeendigung im Wege des Gehaltsabzuges einbehalten.

Die Berufungswerberin nahm für diese Zuwendung an ihre Mitarbeiter die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 in Anspruch. Dagegen vertrat der Prüfer die Ansicht, dass diese Urlaubszuschüsse des Unternehmens nicht unter diese Steuerbefreiung subsumiert werden könnten, sondern steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliege, und errechnete eine auf die gewährten Beträge entfallende durchschnittliche Lohnsteuer. Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsansicht an und forderte mit den angefochtenen Bescheiden die auf die Zuschüsse entfallende Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie einen auf die nachverrechnete Lohnsteuer entfallenden Säumniszuschlag nach.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde sinngemäß ausgeführt: Die Steuerbefreiung wurde nach den Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung deshalb verweigert, da der Aufenthalt in herkömmlichen Hotels und Gasthöfen den Charakter eines Kur- und Erholungsaufenthaltes vermissen lasse. Auch erfolge die Zuteilung der Mitarbeiter unter keinerlei arbeitsmedizinischen Prämissen. Der Zuschuss des Unternehmens sei daher ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Nach Ansicht der Berufungswerberin würden jedoch die zur Verfügung gestellten Hotels und Gasthöfe Einrichtungen im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG darstellen. Sie würden auch allen Mitarbeitern zur Verfügung stehen. Die im Gesetzestext in Klammer angeführte demonstrative Aufzählung verschiedener Einrichtungen lasse nicht darauf schließen, dass der Gesetzgeber die Steuerbefreiung nur für Kur- oder Erholungsaufenthalte mit Zuteilung nach arbeitsmedizinischen Prämissen vorsehe. Auch hätte die Auswahl der Betriebe gerade unter der Bedingung erfolgt, dass bei den Mitarbeitern ein größtmöglicher Erholungswert während des Aufenthaltes erzielt werde. Außerdem sei die Aussage, dass es sich um „herkömmliche“ Betriebe handle, bei denen der Charakter eines Kur- und Erholungsaufenthaltes vermisst werde, eine aufgrund fehlender Kriterien unnachprüfbare Feststellung, die zu einer rechtlichen Interpretation führe, die gesetzlich nicht gedeckt sei.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung, die im Wesentlichen damit begründet wurde, dass die Quartiere erst auf Basis der bestätigten Anmeldungen durch die Teilnehmer fix gebucht würden und daher im Zeitpunkt der Zurverfügungstellung der Empfängerkreis bereits feststehe, wurde im Vorlageantrag sinngemäß ausgeführt:

Nach der betrieblichen Vereinbarung würden alle aktiven und pensionierten Dienstnehmer und deren Familienmitglieder die Möglichkeit haben, in den vom Dienstgeber ausgewählten Hotels Urlaub zu machen. Jeder Dienstnehmer bzw. Familienangehörige erhalte einen Zuschuss von 18 € pro Nacht bzw. 9 € für Kinder. Um dies in Anspruch nehmen zu können, müssten sich die Mitarbeiter mit entsprechenden Anmeldeformularen beim Betriebsrat anmelden und Zeitraum und Hotel angeben. Die Auswahl, welcher Mitarbeiter wann und wo Urlaub machen könne, werde letztlich vom Betriebsrat getroffen, für Mehrfachanmeldungen zum gleichen Termin gebe es eigene Richtlinien. Die Quartierkosten würden direkt von der Berufungswerberin mit den Quartiergebern abgerechnet, der Kostenanteil der Mitarbeiter im Wege des Lohn- oder Gehaltsabzuges einbehalten.

Zur rechtlichen Beurteilung werde Folgendes festgestellt:

- a) Einrichtungen und Anlagen: Bei der Aufzählung von möglichen Einrichtungen und Anlagen in § 3 Abs. 1 Z 13 EStG handle es sich nur um eine demonstrative Aufzählung. Es sei unbeachtlich, ob sie im Eigentum des Arbeitgebers oder gemietet, gepachtet etc. sei. Es sei unerheblich, aus welchem Rechtstitel der Arbeitgeber in der Lage sei, sie zur Verfügung zu stellen. Auch die Charakterisierung der Einrichtung nach sozialen Grundsätzen sei nicht relevant. Es sei daher für die Anwendbarkeit der gesetzlichen Regelung unerheblich, dass die Anmietung für Erholungszwecke erfolge und die Quartiere nicht den Charakter von Kur- und Erholungsheimen haben.
- b) Personenkreis: Voraussetzung sei, dass das Hotelzimmer allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern zur Verfügung stehe. Merkmale, nach denen eine Zuordnung der Arbeitnehmer in eine Gruppe erfolgten, müssten sachlich begründbar sein. Ehemalige Arbeitnehmer würden nach herrschender Auffassung ebenfalls eine eigene Gruppe von Arbeitnehmern darstellen. Die Benützung der Einrichtungen durch nahe Angehörige der Arbeitnehmer sei zwar grundsätzlich durch den Gesetzeswortlaut nicht gedeckt, werde jedoch in der Verwaltungspraxis auch auf diese Gruppen von Personen ausgedehnt. Es seien auch unter Zuwendungen an alle Arbeitnehmer nur solche Leistungen zu verstehen, bei denen im Zeitpunkt der Erbringung nicht feststehe, wievielen und welchen Arbeitnehmern sie überhaupt zugute kommen werde. Der Meinung des Finanzamtes, dass zum Zeitpunkt der Zurverfügungstellung der Zimmer genau feststehe, welche Dienstnehmer von dem Angebot Gebrauch machen würden, könne nicht gefolgt werden. Es werde vielmehr durch Vorabvereinbarungen mit den Hotels vor dem Informationsschreiben an die Dienstnehmer

konkretisiert, welche Unterkünfte zu welchen Konditionen zur Verfügung gestellt würden. Damit stehe im Zeitpunkt der Möglichkeit für die Dienstnehmer, ein Hotel auszuwählen, fest, welche Einrichtungen angeboten werden, jedoch nicht, welche Arbeitnehmer diese Einrichtung tatsächlich nutzen werden. Die konkrete Zuordnung zu den Urlaubswochen und Unterkünften erfolge auch nicht durch den Dienstgeber, sondern durch den Betriebsrat, es liege daher keine willkürliche Gruppenbildung vor.

c) Zurverfügungstellung: Es sei ausreichend, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Möglichkeit der Benutzung biete, es sei nicht erforderlich, dass alle Arbeitnehmer die Einrichtung auch tatsächlich nutzen. Das Angebot sei auch aus Sicht der Berufungswerberin so beschaffen, dass es von allen Arbeitnehmern angenommen werden könne. Weder müsse es tatsächlich von allen genutzt werden, noch müsse es zur gleichen Zeit für alle Arbeitnehmer benutzbar sein. Es sei zu beachten, dass bei einem deutlichen Missverhältnis zwischen der Kapazität der Einrichtung und der Anzahl der nutzungsberechtigten Arbeitnehmer die Anwendung der Befreiungsbestimmung problematisch sein könne. Eine Einschränkung auf 10% der Arbeitnehmer führe nach der Judikatur des VwGH zu einem Verlust der Steuerfreiheit. Im gegenständlichen Fall würden jedoch beispielsweise im Jahr 2006 insgesamt 1783 Doppelzimmer (3566 Betten) rund 5300 aktiven und pensionierten Mitarbeitern für jeweils eine oder zwei Wochen zur Verfügung stehen, es liege daher kein Missverhältnis vor.

d) Geldwerter Vorteil: Die vom Arbeitgeber direkt an das Hotel überwiesenen Zuschüsse könnten nach Ansicht der Berufungswerberin auch nicht als Barzuwendungen an den Dienstnehmer im verkürzten Zahlungsweg angesehen werden, da die Zuschüsse dem Dienstnehmer nicht unmittelbar zur Verfügung gestellt werden und kein Zufluss frei verfügbarer finanzieller Mittel bewirkt werde. Der Mitarbeiter erhalte die Möglichkeit, in einem bestimmten Hotel ein bis zwei Wochen Urlaub zu verbringen, wobei dies nicht unentgeltlich erfolge, sondern von Seiten des Mitarbeiters ein Kostenbeitrag zu leisten sei. Die Quartierkosten würden vom Arbeitgeber bezahlt. Es handle sich um keine Barzuwendung an den Dienstnehmer, sondern um eine vergünstigte Zurverfügungstellung von Hotelzimmern. Die Bewertung dieses geldwerten Vorteils erfolge nach den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes. Dies seien jene Beträge, die der Steuerpflichtige aufwenden hätte müssen, um sich die Güter im freien Verkehr zu beschaffen. Der geldwerte Vorteil beim Empfänger sei von den Aufwendungen des Zuwendenden unabhängig. Üblicher Mittelpreis sei jener, der ohne Sonderkonditionen für den geldwerten Vorteil zu bezahlen wäre. Eine Orientierung an relativ niedrigen Normalpreisen sei zulässig. Der Wert der Zurverfügungstellung der Hotelzimmer sei daher mit dem ortsüblichen Aufwand für ein gleichartiges Ferienquartier anzusetzen. Die vom Dienstgeber tatsächlich gezahlten Quartierkosten seien für die

Bewertung des geldwerten Vorteils unerheblich. Die Kostenbeiträge des Dienstgebers würden den geldwerten Vorteil kürzen, nicht der „Zuschuss“, sondern der Differenzbetrag zwischen dem geldwerten Vorteil und dem Kostenbeitrag würde als steuerfreier geldwerter Vorteil zufließen.

Es sei daher die Befreiungsbestimmung heranzuziehen.

Den Ausführungen wurden Unterlagen für die Mitarbeiter zur Teilnahme an der Urlaubsaktion beigelegt.

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens übermittelte die Berufungswerberin über Aufforderung des unabhängigen Finanzsenates als Beispiel für die Vorgangsweise den Schriftverkehr mit einem Quartiergeber vor Vergabe der konkreten Urlaubsplätze an die interessierten Arbeitnehmer, nach der Vergabe der Plätze an die Arbeitnehmer, weiters eine Übersicht über die zur Verfügung stehenden Kontingente einer Wintersaison. Ergänzend wurde erklärt, dass vor der fixen Anmeldung der Arbeitnehmer die vorhandenen Kontingente und die Konditionen erhoben würden, nach der Anmeldung die fix zugesagten Kontingente fix gebucht wurden. Das angebotene Kontingent werde jedoch üblicherweise nicht zur Gänze ausgeschöpft, sodass nicht von einem Missverhältnis zwischen Kapazität der Einrichtungen und Anzahl der nutzungsberechtigten Arbeitnehmer auszugehen sei.

In der am 24. Juni 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen auf die bisherigen Ausführungen hingewiesen und seitens der Berufungswerberin ergänzend auf eine von Doralt in RdW 2009/840 vertretene Rechtsmeinung verwiesen, wonach die gegenständliche Sachbezugsbefreiung in rechtspolitisch sinnvoller und zugleich verfassungskonformer Auslegung auch auf jene Fälle anzuwenden sei, in denen der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern die Benutzung betriebsfremder Einrichtungen durch Kostenzuschüsse erleichtere.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 ist von der Einkommensteuer befreit:

Der geldwerte Vorteil aus der Benützung von Einrichtungen und Anlagen, die der Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer zur Verfügung stellt (z.B. Erholungs- und Kurheime, Kindergärten, Betriebsbibliotheken, Sportanlagen).

Strittig ist, ob die Vorteile, die die Mitarbeiter bzw. ehemaligen Mitarbeiter der Berufungswerberin durch die Teilnahme an der jährlich durchgeführten Urlaubsaktion erhalten, unter die zitierte Befreiungsbestimmung fallen und daher von der Einkommensteuer befreit sind. Die Berufungswerberin sieht alle Kriterien für die genannte Steuerbefreiung im

Wesentlichen aus folgenden Gründen erfüllt: Es würde „allen Arbeitnehmern“ unter Einhaltung bestimmter Richtlinien die Möglichkeit geboten, von der Berufungswerberin angemietete Hotelzimmer gegen einen geringen Kostenbeitrag für Ferientaufenthalte zu nutzen – es würden ihnen somit „Einrichtungen der Berufungswerberin zur Verfügung gestellt“ werden.

Zu den Voraussetzungen für die genannte Steuerbefreiung ist zunächst festzuhalten: Nach dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung ist der „geldwerte Vorteil“ aus der Benützung der Einrichtungen steuerfrei – begünstigt ist somit lediglich ein Sachbezug. Leistet hingegen der Arbeitgeber Barzahlungen für die Benützung fremder Einrichtungen, ist dies nicht begünstigt (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Rz 77 zu § 3). Unerheblich ist, ob die Einrichtung im Eigentum des Arbeitgebers steht oder nur angemietet ist.

„Zurverfügungstellung“ bedeutet jedoch, dass es sich jedenfalls um solche Einrichtungen handeln muss, die, wenn sie nicht im Eigentum des Arbeitgebers stehen, durch Miete, Pacht oder in sonstiger Weise in dauerndem Besitz des Arbeitgebers stehen.

Nach den Feststellungen im Ermittlungsverfahren geht die gegenständliche Urlaubsaktion folgendermaßen vor sich: Die Berufungswerberin bietet zunächst allen Arbeitnehmern Urlaubsaufenthalte in von ihr ausgewählten, jedoch nicht in ihrem Besitz befindlichen Hotelbetrieben bzw. –zimmern an. Auf Grund bindender Anmeldungen der interessierten Arbeitnehmer wird die erforderliche Anzahl von Zimmern durch die Berufungswerberin für die betreffenden Zeiträume fix gemietet und anschließend den angemeldeten Arbeitnehmern gegen geringeres Entgelt überlassen. Während somit „allen Arbeitnehmern“ die Nutzung bzw. Aufenthalte in fremden Urlaubseinrichtungen angeboten werden, steht die Nutzung der Zimmer, die letztlich von der Berufungswerberin gemietet werden, nur mehr den zuvor bestimmten Arbeitnehmern zu.

Zum „Vorteil“, den der einzelne Arbeitnehmer aus dieser Aktion bezieht, ist festzuhalten: Die zur Verfügung stehenden Quartiere werden von den Quartiergebern zu fixen Preisen angeboten und in Rechnung gestellt. Die Berufungswerberin trägt von diesen Kosten pro Person und Nacht einen Anteil von 18 € bzw. bei Kindern 9 €. Die verbleibenden Kosten werden letztlich nach Verrechnung durch die Berufungswerberin von den jeweiligen Arbeitnehmern getragen. Wenn auch die Berufungswerberin den Quartiergebern als Vertragspartnerin gegenübersteht und die Zimmerkosten mit ihnen unmittelbar abrechnet, kommt diese Vorgangsweise dennoch im Ergebnis der Übernahme eines bloßen Barkostenbeitrages zu den Quartierkosten in der zuvor genannten Höhe gleich. Der Vorteil des einzelnen Arbeitnehmers besteht in eben diesem Kostenanteil, eine Ermittlung allfälliger „Mittelpreise des Verbrauchsortes“ erübrigt sich, da die Quartierkosten durch die Preisgestaltung der Quartiergeber vorgegeben sind.

Wie oben angeführt, gilt die Steuerbefreiung nicht für Barzahlungen, die der Arbeitgeber für die Benützung von Einrichtungen gewährt.

Für diese Feststellung spricht auch Folgendes: Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 23.6.1970, B 357/69) besteht die sachliche Rechtfertigung für die Befreiung der geldwerten Vorteile aus der Benützung von Einrichtungen des Arbeitgebers in der Vermeidung eines unwirtschaftlichen Mehraufwandes bei der individuellen Feststellung des dem Arbeitnehmer zukommenden Vorteils. Mit der Fixierung des Kostenanteils an den im Übrigen vorgegebenen Quartierkosten, der von der Berufungswerberin getragen wird, fällt diese Rechtfertigung für die Steuerbefreiung weg.

Unter diesem Gesichtspunkt kann die Berufungswerberin auch mit ihrem Hinweis auf die rechtspolitischen Überlegungen von Doralt zu dieser Steuerbefreiung, wonach eine „rechtspolitisch sinnvolle und zugleich verfassungskonforme“ Auslegung die Steuerbefreiung auch im Fall von Kostenzuschüssen für betriebsfremde Einrichtungen zulassen sollte, nichts für ihren Standpunkt gewinnen. Dass der Wortlaut des Gesetzes in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung diese Auslegung tatsächlich nicht zulässt, wird auch von Doralt im Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Rz 77ff zu § 3, nicht bestritten.

Damit wurde die Steuerbefreiung zu Recht vom Finanzamt nicht anerkannt. Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 29. Juni 2010