

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 18.9.2007 betreffend Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr die Beschwerdeführerin gemäß § 82 EStG hinsichtlich der Jahre 2003 und 2004 in Anspruch genommen wurde und weiters betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag hinsichtlich der Jahre 2002, 2003 und 2004 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10.12.2014 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise stattgegeben.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe wird für das Jahr 2002 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage Euro 106.201,33

Dienstgeberbeitrag Euro 4.779,06

bereits entrichtet Euro 3.679,53

Nachforderung Euro 1.099,53.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird für das Jahr 2002 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage Euro 106.201,33

Dienstgeberbeitrag Euro 488,52

bereits entrichtet Euro 376,12

Nachforderung Euro 112,40

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe wird für das Jahr 2003 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage Euro 123.055,55

Dienstgeberbeitrag Euro 5.537,50

bereits entrichtet Euro 4.266,48

Nachforderung Euro 1.271,02

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird für das Jahr 2003 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage Euro 123.055,55

Dienstgeberbeitrag Euro 566,04

bereits entrichtet Euro 436,12

Nachforderung Euro 129,92

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe wird für das Jahr 2004 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage Euro 130.155,55

Dienstgeberbeitrag Euro 5.857,00

bereits entrichtet Euro 5.725,94

Nachforderung Euro 131,06

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird für das Jahr 2004 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage Euro 130.155,55

Dienstgeberbeitrag Euro 572,67

bereits entrichtet Euro 559,85

Nachforderung Euro 12,82

Im Übrigen werden die Beschwerden abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Nach dem im Zuge einer GPLA verfassten Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für den Dienstnehmer B vom 1.1.2003 bis 31.7.2004 die Kosten für den Kindergarten von der Beschwerdeführerin übernommen wurden, ohne den Vorteil aus dem Dienstverhältnis bei der Lohnverrechnung zu berücksichtigen. Die Höhe der Aufwendungen laut Buchhaltung sind als laufender Bezug nachverrechnet worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen erhobenen Beschwerden wird darauf hingewiesen, dass

1) die Haftungsbescheide von den im Bericht (bzw. der Niederschrift) ermittelten Beträgen wesentlich, ohne Begründung und nicht nachvollziehbar abweichen würden. Dem Abgabenkonto seien die "richtigen" wenn auch teilweise strittigen Beträge angelastet worden. Rechtsbestand habe allerdings nicht die Verbuchung auf dem Abgabenkonto, sondern die Festsetzung laut Bescheid. Der Bescheid sei daher entsprechend zu berichtigen.

2) § 3 Abs. 1 Z 13 EStG bestimme, dass von der Einkommensteuer 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) befreit sind. Die LStR würden dazu ausführen, dass nur die Zurverfügungstellung von arbeitgebereigenen oder angemieteten Einrichtungen und Anlagen begünstigt wären, wobei die Zahlung des Arbeitgebers z.B. an den Betreiber eines Fitnesscenters, damit die Arbeitnehmer das Fitnesscenter jederzeit benützen könnten, nicht nach dieser Bestimmung befreit wäre. Sie würden sich dabei auf die Entscheidung des VwGH vom 29.5. 1985, 83/13/0201 beziehen. In dieser Entscheidung ist allerdings keine entsprechende Aussage zu finden.

Es werde festgehalten, dass die Beschwerdeführerin mit einem Kindergarten die Vereinbarung getroffen habe, wonach der Dienstgeber nach Maßgabe freier Plätze 2 Plätze für seine Dienstnehmer beanspruchen könne und diese an den Dienstgeber zu verrechnen seien. Im Jahr 2003/2004 sei tatsächlich ein Kindergartenplatz benötigt worden (mehr Kindergartenkinder seien nicht vorhanden gewesen) und vom Dienstgeber an den Kindergartenbetreiber bezahlt worden. Eine Zahlung an den Dienstnehmer sei nicht erfolgt. Der Dienstgeber habe nicht die Größe (aktuell 8 Mitarbeiter, davon 1 Karenz), um wie z.B. das Amt oder die Bank und ähnliche Organisationen (siehe z.B. Referenzdaten der D) einen eigenen Betriebskindergarten zu führen. Die Forderung, dass nur die Vorteile aus dem Dienstverhältnis jener Dienstnehmer steuerfrei wären, deren Dienstgeber eine entsprechende Größe hätten, damit ein eigener Betriebskindergarten geführt werden könne, erscheine unsachlich und daher verfassungswidrig. Schließlich sei die Wirtschaft in Österreich maßgeblich von kleinen Unternehmungen getragen. Es gehe bei dieser Bestimmung aber nicht um eine Förderung von Unternehmen sondern um die Förderung von Arbeitnehmern. Es werde dem Gesetzgeber nicht unterstellt, nur ganz spezielle Dienstnehmer - nämlich in erster Linie jene der öffentlichen Hand - fördern zu wollen. Tatsächlich lasse sich dies aus dem Gesetzestext auch nicht ableiten. Aus diesem Grunde werde ersucht, für die vom Dienstgeber bezahlten Beiträge für die Zurverfügungstellung eines Kindergartenplatzes die Steuerbefreiung gem. § 3 Abs. 1 Z 13 EStG anzuwenden, die Abgaben- und Haftungsbescheide aufzuheben und ohne die darauf entfallenden Abgaben sowie hinsichtlich des offensichtlichen Ausfertigungsfehlers zu berichtigen.

Aus einer Beilage geht hervor, dass folgende Betriebe und Organisationen in Partnerschaft mit den Dd Betriebskindergärten eingerichtet haben: Krankenhaus , Kammer , BankE , usw.

Das Finanzamt legte die Beschwerden ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Zu der von der Beschwerdeführerin beantragten mündlichen Beschwerdeverhandlung vor dem gesamten Beschwerdesenat sind die Parteien trotz ordnungsgemäßer Ladung nicht erschienen.

Beschwerdepunkt 1):

Diesbezüglich wurde festgestellt, dass im Vergleich zum Bericht in den angefochtenen Bescheiden entsprechend dem Vorbringen der Beschwerdeführerin andere Beträge für die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (nicht jedoch Lohnsteuer) ausgefertigt wurden. Im Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, dass dies vom Prüfer nicht beeinflussbar gewesen sei. Nachdem die angefochtenen Bescheide sich in diesem Punkt als rechtswidrig erweisen, war den Beschwerden in diesem Punkt stattzugeben und die richtigen Beträge laut Bericht im Spruch anzuführen.

Beschwerdepunkt 2):

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 in der für den strittigen Zeitraum geltenden Fassung 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)".

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. Daraus ist ableitbar, dass eine im Betrieb des Arbeitgebers integrierte Einrichtung oder Anlage von seinen Arbeitnehmern mitbenützt werden darf. Um einen unwirtschaftlichen Mehraufwand bei der Bewertung des daraus entstehenden Vorteils zu vermeiden, wurden derartige Sachbezüge vom Gesetzgeber steuerbefreit.

Diese Ansicht wird auch in der Literatur vertreten. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, Tz 28 zu § 3, führen hiezu aus: *"Einrichtungen und Anlagen iSd § 3 Abs. 1 Z 13 müssen von der Gesamtheit bzw einer bestimmten Gruppe der Arbeitnehmer (dazu Tz 30) weder tatsächlich benützt werden, noch zu gleicher Zeit benützbar sein. Es genügt, dass sie grundsätzlich den Arbeitnehmern zur Verfügung stehen. Auch die Benützung durch nahe Angehörige der Arbeitnehmer fällt uE unter die Befreiungsbestimmung. Eine andere Auffassung würde dem wesentlichen Zweck der Bestimmung als Maßnahme der Verwaltungsvereinfachung im Hinblick auf die mit der Bewertung und individuellen Zurechenbarkeit verbundenen Schwierigkeiten entgegenstehen. Bei der Benützung von Einrichtungen und Anlagen muss es sich um Sachbezüge handeln. Die Möglichkeit einer individuellen Zurechnung steht der Steuerfreiheit nicht entgegen. Geldzuwendungen, die gegeben werden, um dem*

Arbeitnehmer die Benützung vergleichbarer Einrichtungen (Anlagen) zu ermöglichen, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn (VwGH 29.5.85, 83/13/0201)“.

Auch in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, EStG Kommentar, § 15, Tz 7.6, wird unter Hinweis auf das bereits zitierte Erkenntnis des VfGH v 23. 6. 1970, B 357/69, der Regelung des § 3 Abs. 1 Z 13 der Gedanke zugrunde liegt, dass ohne unwirtschaftlichen Verwaltungsmehraufwand nicht ermittelt werden kann, in welchem Ausmaß der einzelne Arbeitnehmer die Einrichtung in Anspruch nimmt.

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin die Kosten für einen firmenfremden Kindergartenplatz übernommen. Schon aus dem Gesetzestext ist jedoch ersichtlich, dass lediglich geldwerte Vorteile (Sachwerte) aus der Benützung von Einrichtungen und Anlagen und nicht die Bezahlung für die Benützung fremder Einrichtungen und Anlagen zu der in Rede stehenden Begünstigung führen. Diese Rechtsansicht wird völlig zutreffend auch von Doralt, Kommentar zum EStG, Tz 77 zu § 3, vertreten, wenn ausgeführt wird, dass die Abgeltung für die Benützung fremder Einrichtungen (zB Zuschuss für Kindergärten) nicht begünstigt ist.

Im Zuge der Lohnabgabenprüfung legte die Beschwerdeführerin ein an den Kindergarten gerichtetes Schreiben vom 10.12.2002 mit der Überschrift „Vereinbarung Betriebskindergarten“ vor, wonach die Absicht erklärt wurde, im Rahmen einer freiwilligen betrieblichen Sozialleistung Kindergartenplatz-Kosten für Kinder der Mitarbeiter zu übernehmen. Darin ersucht die Beschwerdeführerin, nach Maßgabe der jeweiligen Möglichkeiten, Kinder der Mitarbeiter im Kindergarten aufzunehmen und die Kosten mit der Beschwerdeführerin zu verrechnen. Weiters wurde ersucht, die Kenntnisnahme dieses Schreibens mit Unterschrift per Retourfax zu bestätigen. Das Schreiben wurde mit dem Vermerk „Aufnahme nur möglich, wenn ein Platz frei ist“ vom Kindergarten an die Beschwerdeführerin zurückgefaxt.

Diese Vereinbarung ist jedoch ohne Bedeutung, da dadurch nicht einmal ein Rechtsanspruch auf einen Kindergartenplatz erwirkt wurde. Der Umstand, dass die Kosten für den Kindergartenplatz nicht dem betroffenen Dienstnehmer, sondern direkt von der Beschwerdeführerin an den Kindergarten überwiesen wurden, kann nicht dazu führen, dass dem betroffenen Dienstnehmer ein durch das Gesetz geforderter geldwerter Vorteil zugekommen ist (vgl. Erkenntnis des VfGH vom 29.5.1985, 83/13/0201).

Auf weitere von der Beschwerdeführerin geäußerte Mutmaßungen wie, durch die betreffende Gesetzesstelle würden nur ganz spezielle Dienstnehmer - nämlich in erster Linie jene der öffentlichen Hand – gefördert werden, muss auf Grund der eindeutigen Kommentarmeinungen in diesem Zusammenhang nicht mehr eingegangen werden, da der Wortlaut des Gesetzes in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung derartige Interpretationen tatsächlich nicht zulässt.

Mit dem SteuerreformG 2009, BGBl I 2009/26 (ab 1.1.2009), wurde die Z 13 des § 3 Abs. 1 EStG dahingehend abgeändert als eine lit b angefügt wurde, wonach Zuschüsse des Arbeitgebers für die Betreuung von Kindern bis höchstens 500 Euro pro Kind und

Kalenderjahr unter den dort genannten Voraussetzungen steuerfrei sind. Daraus ist erkennbar, dass der für den gegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 nicht die von der Beschwerdeführerin geforderte Bedeutung zukommt, da in diesem Fall die Neufassung der Z 13 nicht erforderlich gewesen wäre.

Das Finanzamt hat daher die Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 13 EStG 1988 für den strittigen Zeitraum zu Recht nicht anerkannt, weswegen gesamt gesehen spruchgemäß teilweise stattzugeben war.

Unzulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 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 (vgl. die zitierten Entscheidungen) oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, insbesondere weil eine solche Rechtsprechung fehlt, und zudem Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 10.12.2014