

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.04.2003

Geschäftszahl

99/14/0240

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Racek, über die Beschwerde der Landeshauptstadt Klagenfurt - Stadtwerke Klagenfurt, vertreten durch Dr. Johann Quendler und Dr. Alexander Klaus, Rechtsanwälte in 9020 Klagenfurt, Bahnhofstraße 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 11. Juni 1999, Zl. RV510/1- 7/98, betreffend Vorschreibung von Lohnsteuer im Haftungsweg und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum vom 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.089,68 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der beschwerdeführenden Partei, einem Betrieb gewerblicher Art einer Stadtgemeinde, fand eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1991 bis zum 31. Dezember 1994 umfassende Lohnsteuerprüfung statt.

Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass die Beschwerdeführerin ihren Arbeitnehmern die Möglichkeit biete, an der "hauseigenen Tankstelle" Treibstoffe zu einem Preis zu erwerben, welcher erheblich unter dem "Billigstpreis an öffentlichen Tankstellen" liege. Dabei handle es sich um einen (bisher nicht erfassten) geldwerten Vorteil (Sachbezug), der als Arbeitslohn im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren und somit den Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag) zu unterwerfen sei. Weiters stellte der Prüfer fest, dass die Beschwerdeführerin Dienstnehmern Wohnungen in arbeitgebereigenen Gebäuden zu einem "Grundzins" überlasse, welcher unter den amtlichen Sachbezugswerten für die Wohnungsbewertung liege. Die Quadratmeterpreise laut Verordnung des BM für Finanzen würden seit 1989 als "ortsüblicher Mittelpreis" im Sinne des § 15 EStG 1988 gelten, sodass allfällige niedrigere Mieten zwangsläufig zu "Vorteilen aus einem Dienstverhältnis" führten, die durch Ansatz eines entsprechenden Sachbezuges zu berücksichtigen seien.

Das Finanzamt schloss sich den Prüfungsfeststellungen an und schrieb der Beschwerdeführerin die daraus resultierenden Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1991 bis 1994 zur Zahlung vor.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung, in welcher sie zur verbilligten Abgabe von Treibstoff vorbrachte, dass sie für den eigenen Betrieb beträchtliche Mengen an Treibstoffen benötige und daher eine unternehmenseigene Tankstelle betreibe. Um in den Genuss von Großkundenrabatten zu kommen, kaufe sie mehr an Treibstoffen, als sie für den eigenen Betrieb verwenden könne. Da ein Weiterverkauf am freien Markt auf Grund der Abmachungen mit den Lieferanten nicht möglich sei, habe sie (ehemaligen) Bediensteten und deren Angehörigen die Möglichkeit eingeräumt, an der Betriebstankstelle zu einem günstigen Preis (Einkaufspreis zuzüglich eines Gewinnzuschlages in Höhe von 28 %) zu tanken. Sie erziele aus der Abgabe des überschüssigen Treibstoffes, selbst wenn der Abgabepreis unter dem ortsüblichen Marktpreis liege, einen Gewinn. Die preisgünstige Abgabe des Treibstoffes liege also in erster Linie im Interesse der Beschwerdeführerin. Überdies könne ein geldwerter Vorteil des Arbeitnehmers nur dann vorliegen, wenn auf der Arbeitgeberseite ein Nachteil entstünde. Dies sei aber nicht der Fall, sodass die preisgünstige Abgabe des Treibstoffes höchstens als "Annehmlichkeit" eingestuft werden könne. Würde die Beschwerdeführerin einen

höheren Gewinnzuschlag verrechnen, sei zu befürchten, das die Arbeitnehmer die Betriebstankstelle nicht mehr in Anspruch nehmen würden. Die Betriebstankstelle sei nämlich abseits gelegen, weshalb das Auftanken für fast alle Dienstnehmer einen Umweg darstelle. Zudem sei die Betriebstankstelle nicht für eine Massenabfertigung ausgerichtet, sodass die Dienstnehmer sehr oft lange Wartezeiten in Kauf hätten nehmen müssen. Diese Unannehmlichkeiten hätten nur durch einen niedrigeren Abgabepreis ausgeglichen werden können. Ein allfälliger geldwerter Vorteil könne keinesfalls als Differenz zwischen dem Abgabepreis und dem ortsüblichen Verkaufspreis an öffentlichen Tankstellen berechnet werden, sondern müsste auf Grund der aufgezeigten Unannehmlichkeiten wesentlich niedriger liegen.

Zu den "Dienstwohnungen" brachte die Beschwerdeführerin vor, dass diese in so genannten "Wohnhauswiederaufbaufonds - Häusern" gelegen seien, deren Errichtung durch günstige und langfristige Kredite des Wohnhauswiederaufbaufonds ermöglicht worden sei.

§ 15 Wohnhaus-Wiederaufbaugesetz normiere, dass die Hauptmiete die Tilgungsrate des Darlehens nicht überschreiten dürfe. Der Mietzins sei also gesetzlich limitiert, wodurch ein Vergleich mit den am freien Markt ohne gesetzliche Beschränkungen erzielbaren ortsüblichen Mietentgelten nicht zulässig sei. Die Beschwerdeführerin erhebe den gesetzlich vorgeschriebenen Hauptmietzins in voller Höhe, eine Tilgung der von der Beschwerdeführerin im Zuge der Errichtung aufgewendeten Eigenmittel auf Grund freier Vereinbarung mit den Mietern zusätzlich zum Hauptmietzins, einen Instandhaltungsbeitrag von 2 S/m², sowie einen Reparaturkostenanteil bzw. Erhaltungsbeitrag, der allerdings zweckgebunden zur Erhaltung des Hauses sei. Ein höheres Entgelt sei ohne gerichtliches Verfahren oder ohne freiwillige Zustimmung der Mieter auf Grund der mietrechtlichen Bestimmungen nicht erzielbar. Auch Fremdmietler hätten keine höheren Mietzins als die Angestellten zu leisten. Überdies könne die Beschwerdeführerin ihren Angestellten die Wohnungen nicht nach Gutdünken zur Verfügung stellen. Die Angestellten hätten sich vielmehr beim Stadtsenat um freiwerdende Wohnungen zu bewerben. Der Stadtsenat entscheide dann über die Vergabe der Wohnungen wie über die Vergabe aller anderen Gemeindewohnungen und es sei auch schon vorgekommen, dass der Stadtsenat die Wohnung nicht einem Angestellten, sondern einem Fremdmietler - offenbar auf Grund eines dringenden Wohnbedürfnisses - zugeteilt habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Es sei evident, dass die verbilligte Treibstoffabgabe auf Grund des Vorliegens von (ehemaligen) Dienstverhältnissen erfolgt sei. Dass die Abnahme des Treibstoffs auch im Interesse der Beschwerdeführerin liege, werde nicht bestritten, entscheidend sei jedoch, dass die verbilligte Treibstoffabgabe nicht im ausschließlichen Interesse der Beschwerdeführerin gelegen sei, sondern den Dienstnehmern geldwerte Vorteile verschaffe. Etwas Unannehmlichkeiten für die Dienstnehmer hätten nicht berücksichtigt werden müssen, weil zur Feststellung der Höhe des Sachbezugs nur der von der Beschwerdeführerin tatsächlich verrechnete Abgabepreis dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes an den öffentlichen Diskonttankstellen gegenüberzustellen sei und der daraus resultierende Differenzwert den geldwerten Vorteil darstelle. Die laufende Abgabe von verbilligten Treibstoff stelle angesichts der vorliegenden (unstrittigen) Größenordnung der Vergünstigungen (1991: 1,252.932 S, 1992: 962.622 S, 1993: 1,043.491 S und 1994: 1,186.296 S) auch nicht - wie die Beschwerdeführerin meine - eine bloß geringfügige (steuerlich nicht relevante) "Annehmlichkeit" dar.

Zu den "Dienstwohnungen" führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführerin sei einzuräumen, dass sie durch gesetzliche Mietzinsbeschränkungen gebunden sei. Die Mietzinsbildung nach dem Wohnhaus-Wiederaufbaugesetz bzw. andere mietrechtliche Regelungen könnten jedoch nicht den dem Einkommensteuerrecht eigentümlichen, von der Preisentwicklung am freien Wohnungsmarkt abhängigen Mittelpreisen des Verbrauchsortes gleich gehalten werden. Solcherart sei lediglich zu prüfen, ob die ortsüblichen Mittelpreise des Verbrauchsortes von den amtlich festgesetzten Quadratmeterpreisen erheblich abwichen. Da dies nicht der Fall sei, seien die amtlich festgesetzten Sachbezugswerte für die Wohnraumbewertung auf Grund der verlautbarten, regionalen Kundmachung der Finanzlandesdirektion für Kärnten und die in Verordnungsform geregelten Sachbezugswerte für die Vorteilsberechnung heranzuziehen. Dass von insgesamt 198 Wohnungen 40 zu denselben Konditionen an "Fremdmietler" vermietet seien, ändere nichts an der Beurteilung als Sachbezug, weil die Anzahl der Vermietungen an Personen, die keine Dienstnehmer seien, als unerheblich zu werten sei und bei diesem Empfängerkreis der geldwerte Vorteil nicht als Arbeitslohn von Seiten der Beschwerdeführerin angesehen werden könne. Dem Einwand, die Vergabe der Wohnungen obliege dem Stadtsenat, komme keine Bedeutung zu, weil die überwiegende Anzahl der Wohnungen an Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin vergeben und dieser Umstand in erster Linie auf das Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin zurückzuführen sei. Auch wenn die Beschwerdeführerin keineswegs freiwillig, um ihren Dienstnehmern einen Vorteil zuzuwenden, auf die Erhebung einer ortsüblichen Miete verzichtet habe, sondern gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen unterworfen gewesen sei, ändere dies nichts an der steuerlichen Beurteilung, weil die Vorteilsgewährung auf das Dienstverhältnis zurückzuführen sei.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

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

Nach § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen u.a. der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z. 4 leg. cit. (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) zufließen. Im Sinn des § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes ist jener Betrag, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu beschaffen. Dieser Betrag ist jeweils in Bezug auf die betroffene Besteuerungsperiode zu ermitteln, wie dies durch die Bewertung der Sachbezüge regelmäßig in Verordnungsform geschieht. Belanglos ist dabei, ob die geldwerten Vorteile auch nahen Angehörigen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehenden Steuerpflichtigen gewährt werden, weil der Grund der Zuwendung dieser Vorteile ausschließlich in den bestehenden Dienstverhältnissen der Steuerpflichtigen liegt (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 20. Mai 1987, 86/13/0205, und vom 19. September 1995, 91/14/0240, m.w.N.).

1. Treibstoffe

Nach den insoweit unstrittigen Feststellungen der Abgabenbehörden wurden an (ehemalige) Dienstnehmer der Beschwerdeführerin Treibstoffe zu Preisen verkauft, die erheblich unter den Abgabepreisen von Diskonttankstellen (Selbstbedienungstankstellen) lagen. Wie die Beschwerdeführerin selbst einräumt, erfolgte der Verkauf ausschließlich an die genannten Personen. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass sie den Treibstoff auch an Nichtbetriebsangehörige zum selben Preis verkaufen würde, jedoch auf Grund der Händlervereinbarung nur an das eigene Personal verkaufen dürfe, ändert nichts daran, dass von Vorteilen aus Dienstverhältnissen nur dann nicht gesprochen werden könnte, wenn die Begünstigungen nicht nur den Arbeitnehmern, sondern auch Nichtbediensteten gewährt werden. Entscheidend ist daher, dass tatsächlich nur an (ehemalige) Dienstnehmer bzw. deren Angehörige Treibstoff (verbilligt) verkauft wurde und somit der Grund der Zuwendung dieses Vorteils in den bestehenden Dienstverhältnissen der Steuerpflichtigen liegt. Dass das Recht Treibstoff zu beziehen auch in den Dienstverträgen festgehalten sein müsste, ist für die Beurteilung als Sachbezug ebenso wenig erforderlich, wie, dass die Dienstnehmer für den Bezug des Treibstoffs zusätzliche Dienstleistungen erbringen müssten.

Dem Vorbringen, dass von einem Vorteil beim Dienstnehmer nur dann gesprochen werden könne, wenn beim Dienstgeber "ein Nachteil" entstehe bzw. "ein Vorteil abfließe", kann nicht gefolgt werden. So kann ein "Vorteil aus einem Dienstverhältnis" selbst dann vorliegen, wenn nicht der Arbeitgeber selbst, sondern eine dritte Person dem Arbeitnehmer Geld oder geldwerte Vorteile in Zusammenhang mit der Dienstleistung zuwendet. Nach § 15 Abs. 1 EStG 1988 ist allein erforderlich, dass dem Dienstnehmer ein Vorteil und nicht, dass dem Dienstgeber daraus "ein Nachteil" (im Sinne eines Vermögensabflusses) erwächst.

Ob die verbilligte Abgabe von Treibstoffen an die genannten Personen auch für die Beschwerdeführerin von Vorteil war, kann dahingestellt bleiben. Bei der Anwendung des § 15 EStG 1988 ist - wie oben bereits ausgeführt - nämlich ausschlaggebend, dass den Arbeitnehmern geldwerte Vorteile durch den verbilligten Bezug von Treibstoffen entstanden sind (vgl. das schon angeführte Erkenntnis vom 19. September 1995). Der Beschwerdeeinwand, die Treibstoffabgabe sei im ausschließlichen Interesse der Beschwerdeführerin gelegen, ist angesichts der den Arbeitnehmern offenkundig eingeräumten Preisvorteile nicht nachvollziehbar.

Auch das Vorbringen, dass der "maximal erkennbare" geldwerte Vorteil nicht in der Differenz zwischen dem Abgabepreis und dem ortsüblichen Verkaufspreis liegen könne, sondern auf Grund der "Unannehmlichkeiten", die für die Dienstnehmer mit der Treibstoffabnahme verbunden seien, wesentlich niedriger liegen müsse, kann die Beschwerde nicht zum Erfolg führen, weil nach § 15 Abs. 2 EStG 1988 allein der objektive Wert der zugewendeten Vorteile maßgeblich ist.

Bei der laufenden Abgabe von verbilligten Treibstoffen kann - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - von geringfügigen, somit nicht steuerbaren Annehmlichkeiten keine Rede sein. Nur nicht mehr messbare Aufmerksamkeiten (wie etwa ein Blumenstrauß zum Geburtstag des Arbeitnehmers) stellen keine geldwerten Vorteile dar (vgl. nochmals das ebenfalls die verbilligte Abgabe von Treibstoff betreffende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. September 1995).

Insgesamt kann der belangten Behörde daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie in der verbilligten Abgabe von Treibstoffen an die genannten Personen geldwerte Vorteile aus den Dienstverhältnissen erblickt und daher Lohnsteuer im Haftungsweg sowie Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachgefordert hat.

2. Wohnungen

Strittig ist in diesem Zusammenhang, ob die Beschwerdeführerin ihren Arbeitnehmern "verbilligt" Wohnungen überlassen und ihnen solcherart einen als Arbeitslohn zu erfassenden Vorteil aus dem Dienstverhältnis zugewendet hat.

Die belangte Behörde stellte dazu im angefochtenen Bescheid fest, dass von insgesamt 198 der Beschwerdeführerin zurechenbaren Wohnungen 40 zu denselben Konditionen an "Fremdmieter" vermietet seien. Der Beschwerdeführerin sei einzuräumen, dass sie in ihrer "Mietzinsbildung durch die gesetzlichen Bestimmungen nach § 15 des Wohnhaus-Wiederaufbaugesetzes, BGBl. Nr. 130/1948, beschränkt" gewesen sei,

was jedoch nichts daran ändere, dass - in Ansehung ihrer Dienstnehmer - in der Differenz zwischen gesetzlicher Miete und den amtlichen Sachbezugswerten ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis liege.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag sich dieser Auffassung nicht anzuschließen. Von einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis durch die verbilligte Überlassung von Wohnraum kann dann nicht gesprochen werden, wenn die Vereinbarung eines unter den amtlichen Sachbezugswerten liegenden Nutzungsentgeltes auf der von der Arbeitnehmereigenschaft unabhängigen Einhaltung zwingender gesetzlicher Mietzinsbeschränkungen beruht. In einem solchen Fall ist nämlich nicht zu erkennen, dass das auf den ortsüblichen Preis fehlende Entgelt auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zurückzuführen ist.

Den von der belangten Behörde für ihren Standpunkt ins Treffen geführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes lagen nicht vergleichbare Sachverhalte zu Grunde. So stellte die Beschwerdeführerin zum Erkenntnis vom 20. Mai 1987, 86/13/0205, ihren drei Geschäftsführern Wohnungen unentgeltlich zur Verfügung. In dem dem Erkenntnis vom 31. März 1992, 87/14/0060, zu Grunde liegenden Sachverhalt durfte nach den Ausführungen des Gerichtshofes unbedenklich davon ausgegangen werden, dass "auf Grund der besonderen Vertragsgestaltung ein gleichartiger Mietvertrag mit einem Betriebsfremden nicht abgeschlossen worden wäre". Beide Erkenntnisse betrafen damit Fälle, in denen die Wohnungsüberlassung an Dienstnehmer zu fremdunüblichen Bedingungen erfolgt und von der Beachtung gesetzlicher Mietzinsobergrenzen keine Rede war.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher auf Grundlage des von der belangten Behörde angenommenen Sachverhaltes - dem Ausschöpfen der gesetzlichen Mietzinsobergrenzen - hinsichtlich des Ansatzes eines geldwerten Vorteils aus der Wohnungsüberlassung an Dienstnehmer als inhaltlich rechtswidrig und war sohin gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Zur Klarstellung ist anzumerken, dass der Umstand, dass gegenüber nicht betriebsangehörigen Mietern aus anderen - auf die Arbeitnehmer nicht zutreffenden - Gründen, etwa aus sozialen Erwägungen, auf nach den mietrechtlichen Bestimmungen mögliche Anhebungen des Mietentgeltes verzichtet wird, nicht dazu führt, auch bei Dienstnehmern im Verzicht auf entsprechende rechtliche Möglichkeiten keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu sehen.

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001. Die Umrechnung der entrichteten Stempelmarken beruht auf § 3 Abs. 2 Z. 2 EuroG, BGBl. I Nr. 72/2000.

Wien, am 29. April 2003