

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, den Richter ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Walter Kristen Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsGmbH, Lainzer Straße 35, 1130 Wien,

über die Beschwerde vom 20. April 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 20. März 2017 betreffend Haftungsbescheid für Lohnsteuer 2013 – 2015, Dienstgeberbeitrag 2013 – 2015 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 – 2015, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 31. Mai 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betragen:

[...]

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, die Holding GmbH steht im alleinigen Eigentum der Anteilseignerin. Die Bf. ist Gruppenträgerin und Gesellschafterin der ***4***, der ***5***, der ***6*** und der ***7*** alle am Sitz der Bf.

Gegenstand des Unternehmens ist laut Gesellschaftsvertrag vom 16.9.2009 „*der Erwerb und Besitz von Liegenschaften, Verwaltung eigenen Vermögens, Erwerb und Pachtung von Liegenschaften und Beteiligung an anderen Unternehmen und Gesellschaften, die Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung solcher Unternehmungen und Gesellschaften.*“

Als Ausfluss der Übernahme der Geschäftsführung anderer Unternehmen ist die Bf. nach eigenen Angaben in der mündlichen Verhandlung unter anderem auch mit der Führung des Forstes der Anteilseignerin betraut. Die Bf. übernimmt diesbezüglich nur Leitungsaufgaben. Die Forstarbeiter, die Förster, die Forstwarte und Oberforstmeister sind Dienstnehmer der Anteilseignerin.

Im Zuge einer **abgabenbehördlichen Überprüfung** hat das Finanzamt u.a. die hier strittige Feststellung getroffen, dass die Bf. Dienstwohnungen angemietet und ihren angestellten Geschäftsführern, Herrn ***Gf 1*** und Herrn ***Gf 2*** unentgeltlich zur Verfügung gestellt hat.

Da die Bf. nur gewerbliche Einkünfte erzielt, schloss das Finanzamt, dass sie nicht an der Land- und Forstwirtschaft tätig war, womit die Bewertung des Wohnraumes gemäß § 3 Abs. 2 Sachbezugswerte-Verordnung (wie von der Bf. bei der Lohnverrechnung angenommen) ausgeschlossen sei.

Laut Vorlagebericht bewertete das Finanzamt den Sachbezug für die Dienstwohnungen im Ausmaß von 64,96 m² (***Gf 2***) bzw. 379 m² (***Gf 1***) in allen drei Jahren mit 7,44 Euro/m² (statt 7,11 Euro/m² in den Jahren 2013 und 2014) und setzte den Heizkostenzuschlag von 0,58 Euro/m² fälschlicherweise nur für die Wohnung von Herrn ***Gf 2***, nicht auch für Herrn ***Gf 1*** an.

Laut Niederschrift zur Schlussbesprechung wurde die Dienstwohnung von Herrn ***Gf 2*** für die Jahre 2013 – 2015 mit insgesamt zusätzlich 18.755,28 Euro (64,96m² mal 7,44 = 483,30 + fälschlicherweise 37,68 Heizkosten, insgesamt 520,98/Monat) und die Dienstwohnung von Herrn ***Gf 1*** mit insgesamt zusätzlich 101.511,36 Euro (379m² mal 7,44 = 2.819,76/Monat) bewertet.

Weiters wurde festgestellt, dass die Bf. als Holdinggesellschaft bisher keinen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (kurz: DZ) 2013 – 2015 abgeführt hat.

Das Finanzamt erließ am 20.3.2017 die hier strittigen Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer 2013 – 2015 und Dienstgeberbeitrag 2013 – 2015, in denen es die Bemessungsgrundlage um die Sachbezüge für die Dienstwohnungen erhöhte.

Weiters schrieb das Finanzamt der Bf. auch den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 – 2015 bescheidmäßig vor. Berechnet wurde der DZ anhand der gemeldeten Bemessungsgrundlagen für den DB plus der hier festgestellten Sachbezugswerte für die Dienstwohnungen.

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde** vom 20.4.2017 erklärte die Bf., dass die Verordnung von „ständiger Beschäftigung in der Landwirtschaft“ spreche, wobei die Beschäftigung nicht „unmittelbar“ erfolgen müsse, d.h. die Voraussetzungen für den Dienstgeber nicht direkt gegeben sei müssten.

Innerhalb der Betriebe der Bf. stelle die Land- und Forstwirtschaft den wirtschaftlich bedeutendsten Teil dar und die beiden Geschäftsführer seien aufgrund der wirtschaftlichen Bedeutung und belegt durch interne Aufzeichnungen weitaus überwiegend in der Forstwirtschaft tätig.

Die steuerrechtliche Vorschrift habe einen arbeitsrechtlichen Hintergrund, nämlich den der Land- und Forstwirtschaft. Aus historischen Gründen seien die Arbeiter in sehr großen unkomfortablen Räumen untergebracht gewesen, weshalb die Verordnung besondere Wohnwerte vorsehe.

Für die beiden Geschäftsführer sei außerdem § 3 AVRAG anzuwenden, was zu einer Weitergeltung des KV für Gutsangestellte führe. Beigelegt wurde ein Schreiben des Arbeitgeberverbandes Land und Forstwirtschaft Steiermark, in dem die Unterzeichnenden (Obmann und Geschäftsführer) ihre Rechtsauffassung darlegen, dass hinsichtlich der kollektivvertraglichen Zuordnung der beiden Geschäftsführer der Holding § 9 Abs 3 ArbVG zur Anwendung komme: *„Dieser sieht für den Fall, dass eine organisatorische Trennung nicht möglich ist oder für Abteilungen die gemeinsame Aufgaben zu erledigen haben vor, dass jener Kollektivvertrag anzuwenden ist, welcher für den fachlichen Wirtschaftsbereich gilt, der für den Betrieb die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung hat. Wenn auch diese Zuordnung nicht möglich ist, kommt jener Kollektivvertrag zur Anwendung, dessen Geltungsbereich unbeschadet der Verhältnisse im Betrieb die größere Anzahl von Arbeitnehmern erfasst (§ 9 Abs 4 ArbVG).“* (...)

„Der weitaus überwiegende Tätigkeitsbereich der Holding befasst sich mit der Verwaltung des forstwirtschaftlichen und landwirtschaftlichen Betriebes. Dies ist sowohl aus dem wirtschaftlichen Ergebnis der Anteilseignerin als auch aus dem Arbeitsaufwand für die Land- und Forstwirtschaft der Holding ersichtlich.“

Die Bescheide seien außerdem unzureichend begründet, weil sie nur auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung verweisen, die keine konkrete Begründung enthalte, welches Ausmaß die Dienstwohnungen hätten bzw. welche Werte den Feststellungen zugrunde liegen. Es liege jedoch ein eklatantes Missverhältnis des angenommenen Sachbezugswertes zu dem im Raum Bezirk für die gegenständlichen Wohnungen tatsächlich erzielbaren Mietertrag vor.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2013 - 2015 wurde nur hinsichtlich der Höhe bekämpft: auch hier sollte der höhere Sachbezug nicht angesetzt werden.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** vom 16.8.2017 vertrat das Finanzamt nach ausführlicher Darstellung des festgestellten Sachverhaltes die Ansicht, dass § 3 der Sachbezugswerte-Verordnung auf den steuerlichen Begriff der Land- und Forstwirtschaft und damit auf die Art der Einkünfte abstelle, weshalb die Bewertung der Dienstwohnungen gem. § 2 Sachbezugswerte-Verordnung zu Recht erfolgt sei.

Im **Vorlageantrag** vom 18.9.2017 wiederholte die Bf. ihr Vorbringen in der Beschwerde.

In eventu ergänzte die Bf., dass die fremdübliche Miete weniger als 50% des Sachbezuges betrage, weshalb die fremdübliche Miete anzusetzen sei.

Mit **ergänzendem Schreiben** vom 9.3.2021 erklärte die Bf. dass die Geschäftsführer ständig (temporärer Begriff) in der Land- und Forstwirtschaft beschäftigt seien, jedoch nicht ausschließlich. Die Bf. selbst erziele jedenfalls den Hauptteil ihrer Umsätze durch die Land- und Forstwirtschaft.

Weiters heißt es wörtlich: „Für Wohnräume, dessen um 25% verminderter üblicher Endpreis des Abgabeortes um mehr als 50% niedriger ist als der sich nach den Richtwerten ergebende Wert ist der um 25% verminderte fremdübliche Mietzins anzusetzen. Zu diesem Zweck wurde der Sachverständige ***3*** beauftragt, dieser hat mit Gutachten vom 14.11.2018 die entsprechenden Mietwerte ermittelt.

In diesen Gutachten sind die maßgeblichen Mietwerte, welche den damals tatsächlichen Verhältnissen für die Objekte entsprachen, zum Stichtag 9.8.2018 ermittelt. Der Prüfungszeitraum umfasste 2013 — 2015, es kann mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass die Mietwerte in dem Zeitraum, welcher 3 — 5 Jahre vorangeht, jedenfalls nicht höher, sondern entsprechend dem Kaufkraftverlust um mindestens 5% — 10% niedriger waren.

Aufgrund der SV-Bewertung würden sich folgende jährliche Sachbezugswerte ergeben:

[...]

Beigeschlossen ist ein Gutachten von ***3*** das erklärt: „Der angemessene Sachbezug/Mietzins für die Wohnung im 1. OG des Hauses, zum Sept. 2018, beträgt 2,27 Euro p.m. ohne USt. und BK“ bzw. für die „Straße, zum Sept. 2018, 2,60 €/m² p.m. ohne USt. und BK“

Der angemessene Mietzins wurde in dem Gutachten so ermittelt, dass anhand von 15 rudimentär bezeichneten Wohnungen (Ortsangabe ohne genaue Adresse, Zimmeranzahl) unterschiedlicher Größe (30m² bis 102m²), Beschaffenheit (Neubau/Altbau/ Gebrauchtwohnung) und Lage (Erdgeschoß/Obergeschoß/Dachgeschoß, nicht alle sind in der Stadt Bezirk, sondern zT in ca 15 Kilometern entfernten kleineren Ortschaften wie ***1*** oder ***2*** gelegen) ein durchschnittlicher Netto-Mietpreis von 4,34 Euro/m² errechnet wurde.

Der – vom BFG aus den Angaben im Gutachten – rechnerisch ermittelte Brutto-Mietpreis (inkl. Betriebskosten und allfälliger Umsatzsteuer) beträgt 7,26 Euro/m².

Woher die Preis-Angaben der Vergleichswohnungen stammen, ob Umsatzsteuer verrechnet wurde oder wie hoch genau die Betriebskosten sind, lässt sich dem Gutachten nicht entnehmen. Auffallend ist, dass die Mietpreise stark variieren (netto beispielsweise von 2,5 bis 6,11 Euro/m²), ohne dass dem Gutachten dafür eine Erklärung zu entnehmen ist.

Anschließend wurde der vom Gutachter anhand der angeführten Vergleichsmieten ermittelte Durchschnittswert von 4,34 Euro/m² für Zwecke der Ermittlung des angemessenen Mietpreises der beiden Dienstwohnungen aus folgendem Grund um 25% reduziert: „Gemäß Richtwertgesetz ist bei Vorliegen niedrigerer Marktpreise (fremdübliche Miete) der um 25% verminderte Marktpreis („Mittelpreis des Verbrauchsortes“) anzusetzen“. Abschließend wurden weitere Abschläge vorgenommen (für Heiz-Wärmebedarf, Zufahrt, Grundriß).

Beigelegt wurde auch ein Anbot zum Abschluss eines Mietvertrages zwischen der Anteilseignerin und der Bf., in dem die Dienstwohnung von Herrn ***Gf 1*** im Ausmaß von 390 m² Nutzfläche der Bf. um 975 Euro Nettomiete, 87 Euro „Betriebskosten gem. § 21 MRG“ und 212,40 Euro Umsatzsteuer (20%), insgesamt um 1.274,40 Euro/Monat vermietet werden soll. Das Angebot betrifft die Vermietung ab 1.1.2012 und wurde am 30.4.2012 von Herrn ***Gf 2*** als Vertreter der Anteilseignerin (so die Erläuterung zur handschriftlichen Unterfertigung ohne Namenszusatz in der mündlichen Verhandlung) unterfertigt.

Im Zuge der Ladung zur **mündlichen Verhandlung** wurde der Bf. angekündigt, welche Fragen zu klären sind und sie wurde gebeten, diverse Beweismittel mitzubringen.

Mit Schreiben vom 14.5.2021 erklärte die Bf. dazu:

*„1. Die Geschäftsführer ***Gf 1*** und ***Gf 2*** sind im Rahmen der Leitung der Holding GmbH in Erfüllung ihrer Organfunktion vor allem mit der Leitung der Forstwirtschaft betraut. Zu den Hauptaufgaben zählen neben den Planungstätigkeiten die Organisation und ständige Führung der Mitarbeiter bei der Ausführung der forstwirtschaftlichen Maßnahmen. Dies betrifft insbesondere die Aufforstung, Planung des Einschlags u.dgl. Das Schlägern von Bäumen und die manuelle Pflege des Baumbestands wird von den Mitarbeitern durchgeführt.*

*2. a) Die beigelegte Flächenaufstellung (Anmerkung: der Dienstwohnung des Herrn ***Gf 1***) ergibt ein Ausmaß von 396,59 m². Aufgrund des Alters betragen die Vorräume rd. 68,55 m². Diese entsprechen den heutigen Wohnbedürfnissen nur in geringem Umfang. Werden die Vorräume in Abzug gebracht, so verbleibt eine Nutzfläche von 328,04 m².*

*b) Die Beheizung erfolgt durch Fernwärme. Die Heizkosten werden für das gesamte Haus von der Holding getragen, somit auch die Kosten der Dienstwohnung. Die Heizkosten für die Dienstwohnung von ***Gf 2*** werden von der Holding getragen. Die für die Wohnung anfallenden Kosten sind aus der beigelegten Abrechnung der Energie Steiermark (beispielhaft Fernwärme-Jahresverbrauchsabrechnung 19/20) ersichtlich.*

d) Bezogen auf die beiden Geschäftsführer gliedern sich die Sachbezugswerte wie folgt:

****Gf 2*** EUR 1.035,96*

****Gf 1*** EUR 1.151,04*

*3. Das Dienstverhältnis mit ***Gf 2*** wurde von ***8*** als damaligem Betriebsinhaber mit Wirksamkeit vom 1.4.1988 durch mündlichen Dienstvertrag abgeschlossen und in diesem vereinbart, dass die unentgeltliche Nutzung einer Dienstwohnung eingeschlossen ist. Grundlage hierfür war der Kollektivvertrag für die Land- und Forstwirtschaft. Im Jahr 1989 erfolgte die Übertragung des Dienstverhältnisses auf die Anteilseignerin und 2009 die Übernahme mit allen*

*Rechten und Pflichten durch die ***Bf1***. Für die Übernahme der Dienstverhältnisse war der Abschluss eines schriftlichen Dienstvertrages nicht erforderlich, daher gelten die Vereinbarungen des mündlichen Dienstvertrages unverändert weiter. Im Hinblick auf die Unentgeltlichkeit können Mietenzahlungen nicht vorgelegt werden.“*

Schließlich wurde auch ein Anbot vom 30.4.2012 zum Abschluss eines Mietvertrages zwischen der Anteilseignerin und der Bf. vorgelegt. Darin wurde angeboten, eine Wohnung im Ausmaß von 65 m² um 165 Euro Miete, 65 Euro Betriebskosten zuzüglich 10% USt zu vermieten. Das Anbot ist handschriftlich von Herrn ***Gf 1*** als Vertreter der Anteilseignerin unterfertigt (so die Erläuterung zur handschriftlichen Unterfertigung ohne Namenszusatz in der mündlichen Verhandlung). Die Bezahlung der Miete erfolgte quartalsweise (Angabe in der mündlichen Verhandlung).

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** am 31.5.2021 wurden neben einer Erörterung der Rechtslage im Sinne des bisher Vorgebrachten folgende Sachverhaltsfeststellungen getroffen:

Zur Beschäftigung in der Forstwirtschaft:

Die Bf. hat die Betriebsleitung der Betriebe der Anteilseignerin inne. In der Anteilseignerin ist auch der große Forst angesiedelt. ***Gf 2*** wurde 2002 zum Forstdirektor bestellt und ist seitdem für Forst, Personal und alle Nebenbetriebe zuständig. Im Jahr 2009 wurde er, wie alle anderen Mitarbeiter der gemeinsamen Verwaltung, von der Holding übernommen. Die Forstarbeiter, die Förster, die Forstwerte und Oberforstmeister sind weiter in der Anteilseignerin beschäftigt. Die Tätigkeit von ***Gf 2*** und ***Gf 1*** umfasst die Überwachung, Organisation und Führung des Forstes, der unmittelbar bei der Anteilseignerin angesiedelt ist

Zur Größe der Dienstwohnung

Die Bf. gab an, dass die Herrn ***Gf 1*** zur Verfügung gestellte Wohnung genau nachgemessen wurde und tatsächlich 396,59 m² groß ist.

Zur Dienstwohnung in der X-Straße

Laut Angaben von Herrn ***Gf 2*** gibt es die Dienstwohnung seit Dezember 1999.

Zu den Heizkosten:

Die genauen auf die Wohnungen entfallenden Heizkosten können nur geschätzt werden, da die Abrechnung das gesamte Haus bzw. mehrere Wohneinheiten in der X-Straße betrifft.

Mit **Mail vom 7. Juni 2021** hat das Finanzamt Auszüge aus dem Zentralen Melderegister vorgelegt. Daraus ergibt sich, dass Herr ***Gf 1*** seit 17.5.2010 seinen Hauptwohnsitz in ***Bf1-Adr*** hat (davor, nämlich seit 11.2.1974 war dies sein Zweitwohnsitz). Als Unterkunftgeber scheint seit 2010 ***10*** auf. Herr ***Gf 2*** hat von 11.10.2004 – 23.3.2018 und vom 24.4.2018 bis laufend einen Nebenwohnsitz in der X-Straße gemeldet.

Unterkunftgeber ist laut Meldezettel die Forstdirektion.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Beschwerdeführerin, die ***Bf1*** (im Folgenden Bf.) steht im alleinigen Eigentum der Anteilseignerin. Die Bf. ist Gruppenträgerin und Gesellschafterin der ***4***, der ***5***, der ***6*** und der ***7***, alle am Sitz der Bf.

Gegenstand des Unternehmens ist laut Gesellschaftsvertrag vom 16.9.2009 „der Erwerb und Besitz von Liegenschaften, Verwaltung eigenen Vermögens, Erwerb und Pachtung von Liegenschaften und Beteiligung an anderen Unternehmen und Gesellschaften, die Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung solcher Unternehmungen und Gesellschaften“.

Im Gründungsjahr 2009 wurden alle Mitarbeiter der gemeinsamen Verwaltung der Anteilseignerin von der Bf. übernommen (Angabe der Bf. in der mündlichen Verhandlung). Der Forst selbst blieb im Eigentum der Anteilseignerin, die auch die Forstarbeiter, Förster, Forstwarte und Oberforstmeister beschäftigt.

Die Bf. hat die Überwachung, Organisation und Führung des Forstes der Anteilseignerin übernommen (Angabe der Bf. in der mündlichen Verhandlung). Die Bf. selbst erzielt keine Umsätze aus Forstwirtschaft (mündliche Verhandlung).

Die Bf. hat laut Anboten von Mietverträgen von ihrer Eigentümerin, der Anteilseignerin, Dienstwohnungen angemietet und diese ihren angestellten Geschäftsführern, Herrn ***Gf 1*** und Herrn ***Gf 2*** unentgeltlich zur Verfügung gestellt.

Für Herrn ***Gf 1*** hat sie laut Anbot vom 30.4.2012 zum Abschluss eines Mietvertrages der Anteilseignerin (Eigentümerin der Bf.) eine Dienstwohnung im Ausmaß von 390 m² Nutzfläche um 975 Euro Nettomiete, 87 Euro Betriebskosten und 212,40 Euro Umsatzsteuer (20%), insgesamt um 1.274,40 Euro/Monat angemietet. Bei dem Gebäude handelt es sich um das erste Obergeschoss des Haus Bezirk, das tatsächlich eine Wohnfläche von 396,59 m² hat (Angabe in der mündlichen Verhandlung). Der Mieter ist berechtigt, den Garten zu benutzen, allerdings auch verpflichtet, diesen zu pflegen. Unterfertigt ist das Anbot von Herrn ***Gf 2*** im Auftrag der Anteilseignerin (Angaben bzw. eingereichte Unterlagen der Bf.).

Für Herrn ***Gf 2*** wurde eine 64,96 m² große Wohnung in der X-Straße angemietet. Laut Anbot zum Abschluss eines Mietvertrages der Anteilseignerin soll die Wohnung im Ausmaß von 65 m² um 165 Euro Miete, 65 Euro Betriebskosten zuzüglich 10% USt vermietet werden (Angaben bzw. eingereichte Unterlagen der Bf.). Das Anbot vom 30.4.2012 wird laut Punkt XI

angenommen, wenn bis 30.6.2012 eine Monatsmiete bezahlt wird, wobei die Bezahlung der Miete quartalsweise erfolgte (Angabe in der mündlichen Verhandlung).

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (stRSpr, zB VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115 unter Hinweis auf VwGH 14.10.2010, 2008/15/0324, mwN).

Diese in der Rechtsprechung des VwGH aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (zB VwGH 1.7.2003, 97/13/0215 unter Verweis auf VwGH 28.11.2002, 2001/13/0032).

Das aktenkundige Mietanbot für die Wohnung im Haus ist aus folgenden Gründen nicht fremdüblich:

- Das Anbot wurde am 30.4.2012 von Herrn ***Gf 2*** unterfertigt, das Mietverhältnis soll aber bereits am 1.1.2012 beginnen.
- Herr ***Gf 1*** ist seit 2009 Dienstnehmer der Bf. mit Anspruch auf eine Dienstwohnung und hat seit 17.5.2010 seinen Hauptwohnsitz in ***Bf1-Adr*** (davor, nämlich seit 11.2.1974 war dies sein Zweitwohnsitz). Im Jahr 2012 (mit Wirksamkeit des Mietanbots) gab es keine melderechtliche Veränderung, als Unterkunftgeber scheint seit 2010 ***10*** auf.
- Der Mietzins beträgt 3,26 Euro je m² inklusive Betriebskosten und Mehrwertsteuer, obwohl die vom Sachverständigen der Bf. herangezogenen Vergleichsmieten im Großraum Bezirk 7,26 Euro/m² betragen.
- Auch der Nettomietzins weicht mit 2,50 Euro/m² weit vom Vergleichsmietzins von 4,34 Euro/m² ab.
- Die Betriebskosten für die 390 m² große Wohnung werden mit 87 Euro/Monat ausgewiesen. Bei den vom Sachverständigen herangezogenen Betriebskosten für Vergleichswohnungen fallen beispielsweise für eine 102 m² große Wohnung rund 300 Euro/Monat oder für eine 117 m² große Wohnung günstigere rund 200 Euro/Monat an.
- im Vertrag ist nicht geregelt, wer die (laut Gutachten nicht unbeträchtlichen) Heizkosten trägt, sehr wohl aber, wer den Telefonanschluss, das Fernsehen, Internet oder den Strom zahlt (nämlich die Mieterin)
- Für die Wohnung werden 20% USt ausgewiesen, obwohl sie laut Vertrag Wohnzwecken dient (die mit 10% USt besteuert werden).
- Herr ***Gf 2*** vertritt die Anteilseignerin allein gegenüber der Bf., deren Geschäftsführer er ebenfalls ist und vereinbart dabei einen Mietpreis, der weit unter den Vergleichswerten liegt.

Beim Mietanbot betr. der Wohnung für ***Gf 2*** handelt es sich im Wesentlichen um dasselbe Vertragsmuster. Auch dieser Vertrag ist aus folgenden Gründen nicht fremdüblich:

- Das Anbot wurde am 30.4.2012 von ***Gf 1*** unterfertigt, soll aber schon ab 1.1.2012 gültig sein.
- laut eigenen Angaben wurde Herrn ***Gf 2*** bereits seit Dezember 1999 die Dienstwohnung zur Verfügung gestellt, das aktenkundige Mietanbot erfolgte jedoch nicht ab Gründung der Bf. im Jahr 2009, sondern erst im Jahr 2012.
- Herr ***Gf 2*** hat von 11.10.2004 – 23.3.2018 und vom 24.4.2018 bis laufend einen Nebenwohnsitz in der X-Straße. Auch in der mündlichen Verhandlung hat er angegeben, dass er die Dienstwohnung schon länger als Nebenwohnsitz innehat. Unterkunftgeber ist laut Meldezettel die Forstdirektion.
- Der vereinbarte Nettomietzins von 165 Euro entspricht dem vom Sachverständigen ermittelten Wert (2,60 Euro/m² mal 65m²) und weicht damit deutlich vom Vergleichsmietzins für die im Raum Bezirk ermittelten Netto-Werte von 4,34 Euro/m² ab.
- Auch die Bruttomiete von 253 Euro liegt weit unter dem Vergleichszins (7,26 Euro mal 65 m² ergibt 471,19)
- im Vertrag ist nicht geregelt, wer die Heizkosten trägt, sehr wohl aber, wer den Telefonanschluss, das Fernsehen, Internet oder den Strom zahlt (nämlich die Mieterin)
- Herr ***Gf 1*** vertritt dabei die Anteilseignerin allein gegenüber der Bf., deren Geschäftsführer er ebenfalls ist und vereinbart dabei einen Mietpreis, der weit unter den Vergleichswerten liegt.

Insgesamt ist daher davon auszugehen, dass beide Mietverträge nicht unter fremdüblichen Bedingungen abgeschlossen wurden und es sich bei der vereinbarten Miete der Höhe nach um keine fremdübliche Miete handelt.

Laut eigenen Angaben hat die Bf. für beide Wohnungen die Heizkosten getragen. Die genauen auf die Wohnung entfallenden Heizkosten können nur geschätzt werden, da die Abrechnung das gesamte Haus bzw. mehrere Wohneinheiten in der X-Straße betrifft.

Die Bf. hat bei der Lohnverrechnung 2013 – 2015 Sachbezugswerte berücksichtigt, und zwar für ***Gf 2*** monatlich 86,33 Euro und für Herrn ***Gf 1*** monatlich 95,92 Euro.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Rechtslage

Sachbezugswerteverordnung BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 366/2012

§ 2 (1) Stellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer Wohnraum kostenlos oder verbilligt zur Verfügung, ist als monatlicher Quadratmeterwert der jeweils am 31. Oktober des Vorjahres geltende Richtwert gemäß § 5 des Richtwertgesetzes, BGBl. Nr. 800/1993, in der Fassung des

Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 50/2008, bezogen auf das Wohnflächenausmaß gemäß Abs. 5 anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers vermindern den Sachbezugswert.

(2) Der Quadratmeterwert gemäß Abs. 1 ist auf einen Wohnraum anzuwenden, der hinsichtlich der Ausstattung - unabhängig vom Ausmaß der Nutzfläche - der mietrechtlichen Normwohnung gemäß § 2 des Richtwertgesetzes entspricht.

(3) Der Wert gemäß Abs. 1 verändert sich folgendermaßen:

1. Für Wohnraum, der den Standard der mietrechtlichen Normwohnung nicht erreicht, ist der Wert gemäß Abs. 1 um 30% zu vermindern.

2. Bei Dienstwohnungen für Hausbesorger, Hausbetreuer und Portiere ist der Wert gemäß Abs. 1 in Verbindung mit Z 1 um 35% zu vermindern.

(4) Für Wohnraum, dessen um 25% verminderter üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes um mehr als 50% niedriger oder um mehr als 100% höher ist als der sich aus Abs. 1 und 3 ergebende Wert, ist der um 25% verminderte fremdübliche Mietzins anzusetzen.

(5) Die Ermittlung des Wohnflächenausmaßes ist im Sinne des § 17 Abs. 2 und 3 des Mietrechtsgesetzes BGBl. Nr. 520/1981, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 124/2006 vorzunehmen.

(6) Die Quadratmeterwerte beinhalten auch die Betriebskosten im Sinne des § 21 des Mietrechtsgesetzes. Werden die Betriebskosten vom Arbeitnehmer getragen, ist von den Quadratmeterwerten ein Abschlag von 25% vorzunehmen.

(7) Bei einer vom Arbeitgeber gemieteten Wohnung sind die Quadratmeterwerte gemäß Abs. 1 und 3 der um 25% gekürzten tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten, exklusive Heizkosten) einschließlich der vom Arbeitgeber getragenen Betriebskosten gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug.

(7a) Liegt die rasche Verfügbarkeit des Arbeitnehmers am Arbeitsplatz nach der Natur des Dienstverhältnisses im besonderen Interesse des Arbeitgebers und überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer kostenlos oder verbilligt eine arbeitsplatznahe Unterkunft (Wohnung, Appartement, Zimmer), gilt Folgendes:

1. Bis zu einer Größe von 30 m² ist kein Sachbezug anzusetzen.

2. Bei einer Größe von mehr als 30 m² aber nicht mehr als 40 m² ist der Wert gemäß Abs. 1 oder der Wert gemäß Abs. 7 um 35% zu vermindern, wenn die arbeitsplatznahe Unterkunft durchgehend höchstens zwölf Monate vom selben Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird. (8) Trägt die Heizkosten der Arbeitgeber, ist ganzjährig ein Heizkostenzuschlag von 0,58 Euro pro m² anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag.

(8) Trägt die Heizkosten der Arbeitgeber, ist ganzjährig ein Heizkostenzuschlag von 0,58 Euro pro m² anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag.

(9) Trägt der Arbeitgeber bei einer von ihm gemieteten Wohnung die Heizkosten, ist der Sachbezugswert um die auf die Wohnung entfallenden tatsächlichen Heizkosten des Arbeitgebers zu erhöhen. Können die tatsächlichen Kosten nicht ermittelt werden, ist ganzjährig ein Heizkostenzuschlag von 0,58 Euro pro m² anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag.

Die Richtwerte für Wohnraum betragen in der Steiermark 7,11 Euro /m² für den Zeitraum von 1.1.2013 – 31.12.2014 und 7,44 Euro/m² für den Zeitraum von 1.1.2015 – 31.12.2017.

Deputate in der Land- und Forstwirtschaft

§ 3 (1) Der Wert der Wohnungen, die Arbeitern in der Land- und Forstwirtschaft kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt werden, beträgt 190,80 Euro jährlich (15,90 Euro monatlich).

(2) Für ständig in der Land- und Forstwirtschaft beschäftigte Angestellte gilt Folgendes:

1. Der Wert des Grunddeputats (freie Wohnung, Beheizung und Beleuchtung) beträgt bei

Kategorie nach Kollektivvertrag	Familienerhalter monatlich Euro	Alleinstehende monatlich Euro
I	60,31	30,52
II und III	71,94	38,51
IV und V	81,39	42,87
VI	95,92	50,87

2.2. Bescheidbegründung

Die Bescheide werden mit dem Bericht über die Außenprüfung und der Niederschrift zur Schlussbesprechung begründet. Bei der Schlussbesprechung war der Geschäftsführer ***Gf 2*** anwesend.

Die Beschwerdeverentscheidung stellt den Sachverhalt und die rechtlichen Schlüsse des Finanzamtes ausführlich dar.

Die von der Bf. aufgeworfenen Zweifel an der Begründung, nämlich dass das Finanzamt nicht dargetan hätte, welches Ausmaß die Dienstwohnungen hätten bzw. welche Werte den Feststellungen zugrunde liegen, können nicht nachvollzogen werden: Wie groß die Dienstwohnungen sind, weiß das Finanzamt von der Bf. und dass das Finanzamt die Bewertung laut § 2 Sachbezugswerteverordnung vorgenommen hat, steht sowohl im Bericht als auch in der Niederschrift.

Auch aus dem Vorbringen der Bf., es liege ein eklatantes Missverhältnis des angenommenen Sachbezugswertes zu dem im Raum Bezirk für die gegenständlichen Wohnungen tatsächlich erzielbaren Mietertrag vor, kann geschlossen werden, dass der Bf. diese Umstände bereits nach Bescheiderlassung bewusst waren.

Spätestens seit Ausfertigung der Beschwerdeverentscheidung müssen allfällige Zweifel der Bf. beseitigt sein.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 19.10.2016, Ro 2014/15/0007 unter Verweis auf VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045 mwN). Daher liegt eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide wegen fehlender Begründung im hier anhängigen Verfahren jedenfalls nicht vor.

2.3. Bewertung des Sachbezuges

Einnahmen liegen 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 (§ 15 Abs. 1 EStG 1988). Geldwerte Vorteile sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen (§ 15 Abs. 2 EStG 1988).

Zur Festlegung der üblichen Mittelpreise hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge (BGBl II Nr. 416/2001, für das Beschwerdeverfahren idF BGBl. II Nr. 366/2012) erlassen.

§ 2 der Sachbezugswerteverordnung betrifft die unentgeltliche Zurverfügungstellung von Wohnraum allgemein, § 3 die Deputate in der Land- und Forstwirtschaft.

Im Beschwerdefall ist zunächst strittig, ob die Bewertung des Wohnraumes nach § 2 oder § 3 der Sachbezugswerteverordnung erfolgen muss.

2.3.1. Beschäftigung in der Land- und Forstwirtschaft

Für ständig in der Land- und Forstwirtschaft beschäftigte Angestellte sieht § 3 Sachbezugswerteverordnung besondere Sachbezugswerte vor.

Die Beschäftigung von Angestellten in der Land- und Forstwirtschaft kann sich für Zwecke der Anwendbarkeit von § 3 Sachbezugswerteverordnung nur nach der Tätigkeit des Dienstgebers richten: Ein Büroangestellter, der auf einem Forstgut Rechnungen schreibt, ist zweifellos ein Gutsangestellter, während ein Büroangestellter, der für einen KFZ-Händler Rechnungen schreibt, kein Gutsangestellter ist. Für die Beschäftigung IN der Land- und Forstwirtschaft kommt es damit nicht auf die Art der Tätigkeit an, sondern darauf, im Rahmen welches Betriebes die Tätigkeit ausgeübt wird.

Nichts anderes ergibt sich aus dem von der Bf. gezogenen Verweis auf das Arbeitsverfassungsrecht: Gemäß § 8 Abs 1 Z 1 ArbVG bestimmt sich die Kollektivvertragsangehörigkeit danach, ob Arbeitgeber oder Arbeitnehmer zur Zeit des Abschlusses des Kollektivvertrages Mitglieder der am Kollektivvertrag beteiligten Parteien waren oder später werden.

Unter den Kollektivvertrag für Gutsangestellte fallen dementsprechend nur Angestellte von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft.

Mit Gründung der Bf. im Jahr 2009 wurden die Mitarbeiter der gemeinsamen Verwaltung der Anteilseignerin von der Bf. übernommen, der Forst selbst sowie die Forstarbeiter, Förster, Forstwarte und Oberforstmeister sind weiter in der Anteilseignerin beschäftigt. Die Bf. ist laut Satzung dazu bestimmt, geschäftsleitend tätig zu sein und hat dabei unter anderem auch die Führung des Forstes der Anteilseignerin übernommen.

Von einem Übergang eines forstwirtschaftlichen (Teil)betriebes im Sinne von § 8 Abs 1 Z 2 ArbVG kann daher nicht ausgegangen werden. § 9 Abs 3 ArbVG kann – anders als in der Stellungnahme des Arbeitgeberverbandes für Land- und Forstwirtschaft angenommen – mangels mehrerer Betriebe der Bf. gar nicht zur Anwendung kommen

Auch gemäß § 1 Abs 4 Steiermärkische Landarbeitsordnung 2001 sind land- und forstwirtschaftliche Angestellte Personen, die in Betrieben der Land- und Forstwirtschaft vorwiegend zur Leistung höherer oder kaufmännischer Dienste oder zu Kanzleiarbeiten angestellt sind.

Da die Bf. kein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, sondern eine geschäftsführende Holdinggesellschaft ist, erfüllen die beiden Geschäftsführer die Definition der in der Land- und Forstwirtschaft Beschäftigten nicht. § 3 Sachbezugswerteverordnung kann aufgrund der von der Bf. selbst gewählten gesellschaftsrechtlichen Gestaltung (Verwaltung des Vermögens durch eine eigene Holdinggesellschaft) mangels Beschäftigung in der Forstwirtschaft nicht zur Anwendung kommen.

2.3.2. Anwendbare Bestimmungen

§ 2 Abs 7 Sachbezugswerteverordnung sieht für eine vom Arbeitgeber angemietete Wohnung eine Sonderregel vor: Die Quadratmeterwerte gemäß § 2 Abs. 1 und 3 Sachbezugswerteverordnung sind der um 25% gekürzten tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten, exklusive Heizkosten) einschließlich der vom Arbeitgeber getragenen Betriebskosten gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug.

Da im Beschwerdefall der Richtwert höher ist, bildet dieser den anzusetzenden Wert.

Für diese Beurteilung macht es damit auch keinen Unterschied, ob die vorliegenden Mietverträge fremdüblich sind oder nicht, da jedenfalls der höhere Wert (das ist im Beschwerdefall der Sachbezugswert) anzusetzen ist.

Die Bf. macht alternativ geltend, an Stelle der Richtwerte den sich aus § 2 Abs. 4 Sachbezugswerteverordnung ergebende Preis anzusetzen.

Das ist einerseits nicht möglich, weil die speziellere Bestimmung des Abs 7 anzuwenden ist und § 2 Abs 4 Sachbezugswerteverordnung damit nur für Wohnraum zur Anwendung kommen kann, der sich im Eigentum des Arbeitgebers befindet.

Andererseits liegen nach den tatsächlichen Verhältnissen die Voraussetzungen für § 2 Abs 4 Sachbezugswerteverordnung auch nicht vor:

Für Wohnraum, dessen um 25% verminderter üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes um mehr als 50% niedriger oder um mehr als 100% höher ist als der sich aus Abs. 1 und 3 ergebende Wert, ist der um 25% verminderte fremdübliche Mietzins anzusetzen.

In diesem Zusammenhang ist es an der Bf. gelegen, den üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes nachzuweisen. Folgt man dem von der Bf. selbst beigebrachten Gutachten von *****3*****, so beträgt der errechnete Brutto-Mietpreis inkl. Betriebskosten und allfälliger Umsatzsteuer im Großraum Bezirk durchschnittlich 7,26 Euro/m². Der Richtwert für die Steiermark beträgt im Beschwerdezeitraum 7,11 Euro /m² (2013 und 2014) bzw. 7,44 Euro/m² (2015).

Der um 25% verminderte üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes liegt bei rund 5,44 Euro/m². Dieser Wert ist weder um mehr als 50% niedriger noch um mehr als 100% höher als der Richtwert von 7,11 Euro bzw. 7,44 Euro weshalb § 2 Abs 4 Sachbezugswerteverordnung auch rechnerisch nicht anwendbar ist.

2.3.3. Berechnung

Für Zwecke der Berechnung des Sachbezuges ist von der tatsächlichen Größe der Wohnungen auszugehen. Die Ermittlung des Wohnflächenausmaßes ist gemäß § 2 Abs 5 Sachbezugswerteverordnung im Sinne des § 17 Abs. 2 und 3 des Mietrechtsgesetzes BGBl. Nr. 520/1981, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 124/2006 vorzunehmen. Die Nutzfläche, die in Quadratmetern auszudrücken ist, ist die gesamte Bodenfläche einer Wohnung oder eines sonstigen Mietgegenstandes abzüglich der Wandstärken und der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen (Ausnehmungen). Keller- und Dachbodenräume, soweit sie ihrer Ausstattung nach nicht für Wohn- oder Geschäftszwecke geeignet sind, sowie Treppen, offene Balkone und Terrassen sind bei der Berechnung der Nutzfläche nicht zu berücksichtigen. Veränderungen der Nutzfläche auf Grund baulicher Maßnahmen des Mieters oder sonstigen Nutzers im Inneren der Wohnung oder des sonstigen Mietgegenstandes einschließlich der Verglasung von Balkonen bleiben bis zur Beendigung seines Miet- oder sonstigen Nutzungsverhältnisses unberücksichtigt (§ 17 Abs 2 MRG). Ein Abzug von Vorräumen, wie es die Bf. hinsichtlich der Wohnung im Haus vorbringt, ist nicht vorzunehmen.

Die Wohnung, die Herrn ***Gf 2*** zur Verfügung gestellt wurde, ist unstrittig 64,96 m² groß. Die Wohnung von Herrn ***Gf 1*** ist gem. § 17 Abs 3 MRG nach dem Naturmaß zu berechnen. Dieses beträgt laut eigenen Angaben der Bf. 396,59 m².

Die Heizkosten für beide Wohnungen werden von der Bf. getragen. Eine genaue Ermittlung der tatsächlichen Heizkosten für die beiden Wohnungen ist nicht möglich, weil die Heizkosten für das gesamte Haus bzw. für den gesamten Mittelteil des Hauses in der X-Straße abgerechnet werden. Können die tatsächlichen Kosten nicht ermittelt werden, ist gemäß § 2 Abs 9 Sachbezugswerteverordnung ganzjährig ein Heizkostenzuschlag von 0,58 Euro pro m² anzusetzen.

Der monatliche Sachbezug berechnet sich daher in den Jahren 2013 und 2014 mit 7,11 Euro/m²+ 0,58 Euro/m² Heizkosten (insgesamt 7,69 Euro/m²) und im Jahr 2015 mit 7,44 Euro/m²+ 0,58/m² Heizkosten (insgesamt 8,02 Euro/m²).

Davon abzuziehen sind die bereits berücksichtigten monatlichen Beträge von 86,33 Euro für ***Gf 2*** und von 95,92 Euro für ***Gf 1***, in Summe 182,25 pro Monat.

Das ergibt rechnerisch:

	2013	2014	2015
X: 396,59m ²	3.049,78	3.049,78	3.180,65
Y: 64,96 m ²	499,54	499,54	520,98
- bisher berücksichtigt (182,25)	-182,25	-182,25	-182,25
Summe Hinzurechnung/Monat	3.367,07	3.367,07	3.519,38
x 12 (für 1 Jahr)	40.404,83	40.404,83	42.232,57
BmGl lt. Selbstberechnung	649.520,22	669.596,22	675.391,56
BmGl inkl. Hinzurechnung	689.925,05	710.001,05	717.624,13
DB gesamt	31.046,63	31.950,05	32.293,09
DZ gesamt	2.690,71	2.769,00	2.798,73
Haftung (50%) für Lohnsteuer	20.202,42	20.202,42	21.116,29

3. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Im Beschwerdefall gibt es keine Rechtsprechung zu § 3 Sachbezugswerteverordnung. Die Revision war daher zuzulassen.

Graz, am 14. Juni 2021