

IM NAMEN DER REPUBLIK

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

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Walter Kristen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Lainzer Straße 35, 1130 Wien,

über die Beschwerde vom 20. April 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 20. März 2017 betreffend Haftung für Lohnsteuer 2013-2015, Dienstgeberbeitrag 2013 – 2015 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 - 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. September 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer 2013-2015 sowie Dienstgeberbeitrag 2013-2015 werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 - 2015 werden abgeändert:
Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag beträgt:

[...]

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Beschwerdefall hat der VwGH mit Erkenntnis vom 17.11.2022, Ro 2021/15/0015 die Entscheidung des BFG vom 14.6.2021, RV/2100788/2018 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, weil das BFG die Anwendbarkeit des § 3 Sachbezugswerteverordnung falsch beurteilt hat.

Der Beschwerde liegt folgender Sachverhalt zugrunde (vgl BFG 14.6.2021, RV/2100788/2018):

*„Die Beschwerdeführerin, die ***Bf1*** (im Folgenden Bf.) steht im alleinigen Eigentum der ***1***. Die Bf. ist Gruppenträgerin und Gesellschafterin der ***2*** GmbH, der ***3*** GmbH, der ***4*** GmbH und der ***5*** GmbH, 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 sowie der ***6***“.*

*Im Gründungsjahr 2009 wurden alle Mitarbeiter der gemeinsamen Verwaltung der ***1*** von der Bf. übernommen (Angabe der Bf. in der mündlichen Verhandlung des aufgehobenen Erkenntnisses). Der Forst selbst blieb im Eigentum der ***1***, die auch die Forstarbeiter, Förster, Forstwerte und Oberforstmeister beschäftigt.*

*Die Bf. hat die Überwachung, Organisation und Führung des Forstes der ***1*** übernommen (Angabe der Bf. in der mündlichen Verhandlung des aufgehobenen Erkenntnisses). Die Bf. selbst erzielt keine Umsätze aus Forstwirtschaft (mündliche Verhandlung des aufgehobenen Erkenntnisses).*

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

*Für Herrn ***A*** hat sie laut Anbot vom 30.4.2012 zum Abschluss eines Mietvertrages der ***1*** (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 Hauses, das tatsächlich eine Wohnfläche von 396,59 m² hat (Angabe in der mündlichen Verhandlung des aufgehobenen Erkenntnisses). Der Mieter ist berechtigt, den Garten zu benutzen, allerdings auch verpflichtet, diesen zu pflegen. Unterfertigt ist das Anbot von Herrn ***B*** im Auftrag der ***1*** (Angaben bzw. eingereichte Unterlagen der Bf.).*

*Für Herrn ***B*** wurde eine 64,96 m² große Wohnung in der Straße angemietet. Laut Anbot zum Abschluss eines Mietvertrages der ***1*** 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 des aufgehobenen Erkenntnisses).*

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 Straße betrifft.

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

Das BFG ist bei seiner Beurteilung ursprünglich davon ausgegangen, dass es für eine tatbildliche Beschäftigung in der Land- und Forstwirtschaft iSd § 3 der Sachbezugswerteverordnung darauf ankomme, ob der Arbeitgeber einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führt, in dessen Rahmen die Tätigkeit ausgeübt wird und hat damit auf die Kollektivvertragszugehörigkeit der Geschäftsführer abgestellt.

Der VwGH hat demgegenüber erkannt, dass vielmehr entscheidend ist, ob die betroffenen Mitarbeitenden von ihrer konkreten Tätigkeit her tatsächlich in der Land- und Forstwirtschaft, wie sie in § 21 EStG 1988 definiert ist, tätig sind. Betriebsinhaber der Land- und Forstwirtschaft muss nicht der Arbeitgeber sein.

Daher sind im hier fortgesetzten Verfahren nähere Feststellungen zum genauen Tätigkeitsprofil der beiden Geschäftsführer zu treffen, um zu ermitteln, inwieweit diese tatsächlich - bezogen auf einen längeren Beobachtungszeitraum, etwa eines Veranlagungsjahrs (arg: „ständig“) - in der Land- und Forstwirtschaft tätig gewesen sind.

Dazu ist insbesondere auch näher zu ermitteln, inwieweit die Bewirtschaftung des offenbar in der ***1*** verbliebenen Forstes tatsächlich durch die Geschäftsführer der Holding betrieben wird (konkrete Führung der Forstgeschäfte, Anleitung und Einteilung der Forstarbeitenden).

Das BFG hat das Finanzamt mit Schreiben vom 13. Dezember 2022 aufgefordert, die genauen Tätigkeiten der beiden Geschäftsführer in den Streitjahren in funktionaler und in zeitlicher Hinsicht zu ermitteln und alle dazu sachdienlichen Unterlagen vorzulegen.

Dazu befragte das Finanzamt die beiden Geschäftsführer und hielt die Antworten niederschriftlich fest. Dienst- bzw. Arbeitsverträge, in denen die ausbedungenen Tätigkeiten festgehalten wurden, existieren nach Angaben der Geschäftsführer nicht.

Am 23. Jänner 2023 gab Herr ***B*** an:

„Der Forstbetrieb hat eine bestimmte Struktur, an der Spitze stehen die beiden Geschäftsführer der Holding.

Die operative Tätigkeit (Tagesgeschäft) wird von Mitarbeitern der Stiftung erledigt.

*Das sind mein forstl. Stellvertreter, Oberforstmeister ***C***, die weiteren Stabsstellen im Hause (zB. Vermessung, Verwaltung, Forsteinrichtung, Sekretariat, aber auch Leitung der Bauverwaltung) Diese Personen verrichten ausschließlich Tätigkeiten in der Land- u. Forstwirtschaft.*

Die anderen Mitarbeiter der Holding (Buchhaltung, Geschäftsleitung) erledigen natürlich auch überwiegend Tätigkeiten für den Forstbetrieb.

Ein ganz wesentlicher Teil meiner Tätigkeit ist der Holzverkauf. Wir haben außerdem ständig Besprechungen betreffend der Land- u. Forstwirtschaft.

*Die Einstellung sämtl. Angestellter (sowohl Stiftung als auch Holding) fällt ausschließlich in meinen und Hrn. ***A*** Bereich.*

*Die gesamte Betriebsorganisation und Finanzgebarung (Investitionen u dgl.) läuft über mich und Hrn. ***A***.*

Schätzungsweise würde ich meine Tätigkeit für die Land- u. Forstwirtschaft in Höhe von 60-70% definieren.

Der Tätigkeitsumfang hat sich ab dem Jahr 2013 bis dato nicht wesentlich verändert, möglicherweise verlagert sich der Umfang der land- u. forstwirtschaftl. Tätigkeit saisonal (im Frühjahr überwiegende Forsttätigkeit aufgrund der natürl. Gegebenheiten Aufforstung/Schlägerung usw)

Vor Ort (im Wald) bin ich schätzungsweise 10 bis 20%.“

Frage: Wer ist für die Führung der Forstgeschäfte/den Holzverkauf zuständig?

*„***C*** erledigt nur das operative Tagesgeschäft (kleine Holzverkäufe). Letztverantwortlich sind Hr. ***A*** und ich.*

Beauftragt werden die Forstarbeiter sinnvollerweise durch die Förster vor Ort.

*Es gibt Betriebsvereinbarungen mit den Forstarbeitern (Besserstellungen gegenüber KV) welche ausschließlich durch mich und Herrn ***A*** verhandelt und entschieden werden. Gleiches gilt für Streitigkeiten u. dgl. unter den Mitarbeitern. Alle Betriebsratsangelegenheiten laufen über mich, sofern es sich um unmittelbare Arbeitseinteilungen handelt.“*

Frage: Wer legt fest, welche Gebiete durchforstet/geschlägert werden müssen.

*„Es gibt einen Vorschlag aus den Revieren und von Hrn. ***C***, der von der Geschäftsführung genehmigt wird.“*

Frage: Gibt es über die konkret durchgeführten Tätigkeiten Zeitaufzeichnungen oder sonstige Nachweise?

„Ja, es wurde eine Kostenaufstellung auf Grund der wirtschaftl. notwendigen Darstellung gemacht.

Diese wird nachgereicht. (..)

*Zur Leitung der Tätigkeit gehört ebenso die Kontrolle der durchgeführten Tätigkeiten, wofür ich sehr wohl auch in den Revieren unterwegs bin. Beanstandungen werden ebenso vor Ort geklärt und besprochen. Beanstandungen, Schäden, auch von Fremdfirmen, werden zuerst von Hrn. ***C***, und letztlich von Hrn. ***A*** und mir bearbeitet.*

Die Tätigkeit im Forst umfasst nicht nur die Arbeit im Wald (die durch die Förster täglich organisiert wird), sondern auch eine ständige Zunahme administrativer und verwaltender (Organisation, Überwachung) Tätigkeiten, die zu meinem Hauptaufgabengebiet zählen.“

Herr ***A*** gab am selben Tag zu Protokoll:

„Die Tätigkeit ergibt sich aus der Geschäftsführung der Holding. Diese Tätigkeit wird für die Stiftung erbracht. Das ist der Gutsbetrieb mit verbundenen Nebenbetrieben mit Ausnahme des Steinbruchs. Die Nebenbetriebe bestehen aus den E-Werken, der Fischzucht und der Landwirtschaft. Ebenso sind ländliche Immobilien umfasst, welche im Rahmen der Gutsverwaltung mitbetreut werden (Hüttenvermietung, Hausvermietung etc.).

*Grundsätzlich ist die Tätigkeit im Innenverhältnis so aufgebaut, dass ein Vieraugenprinzip notwendig ist (bestehend aus ***B*** und mir). Als Beispiel kann ich die Vergabe von Jagdvergaben nennen. Für den Holzverkauf sind ***B*** u. ***C*** zuständig. Für Tourismusanfragen bin ich der Ansprechpartner - zB Errichten von Mountainbikestrecken etc.*

*Ich bin auch Obmann der Land- u. Forstbetriebe ***7***, da ein Drittel unseres Besitzes in ***7*** liegt. Wir erstellen den Bericht der Forstbericht für die Republik Österreich.*

Ich überwache den Holzverkauf, die Budgeterstellung und bin hauptverantwortlich für die gesamte Jagd und Ökologie des Betriebes.

Vor Ort in den jeweiligen Revieren sind die Förster die Ansprechpartner. Wir überwachen jedoch diese Tätigkeiten wie Wegsanierung durch Abrutschung, saubere Aufarbeitung der Schnee u. Windwürfe etc. Die Zusammenarbeit mit den jeweiligen Firmen obliegt den jeweiligen Förstern vor Ort. Sollte es zu nicht zufriedenstellenden Ergebnissen kommen, ist entsprechend einzugreifen.

*Weiters ist die Struktur des Einschlages ein wichtiger zu überwachender Punkt um langfristig positiv und nachhaltig zu wirtschaften, den Hr. ***B*** und ich zu betreuen haben.*

*Hr. ***C***, DN der Stiftung, ist im Gutsbetrieb für die Einteilung der Förster zuständig und mein Hauptansprechpartner für den Gutsbetrieb.*

Auf Grund diverser Schadensfälle (Windwürfe u. dgl.) würde ich den Tätigkeitsbereich in der Land-u. Forstwirtschaft auf 70-80% jährlich schätzen.

Grundsätzlich werden keine konkreten Aufzeichnungen zu den geleisteten Arbeitsstunden geführt. Vor einigen Jahren wurde eine Kostenverteilung auf Grund der wirtschaftl. Darstellung gemacht. Die genaue Aufstellung hinsichtlich der Kostenverteilung liegt vor und wird nachgereicht.

*In den anderen Bereichen der Holding (***xxx*** etc.) ist keine direkte Tätigkeit meinerseits erforderlich. Die weitaus überwiegende Tätigkeit betrifft die Land- u. Forstwirtschaft.*

Es gibt noch etwa 6 Forstarbeiter.

Der Großteil der Holzarbeiten läuft über Fremdfirmen - ca. 95%.

*Die Abwicklungen mit den Fremdfirmen werden von Hrn. ***C*** durchgeführt.*

Die Nachkalkulation ist Aufgabe der Holding.“

Schicht und Parteeinteilungen mache der Förster vor Ort.

„Es gibt einen genauen Hiebsplan, der eingehalten werden muss. Erstellt wird dieser Hiebsplan durch die Geschäftsleitung der Holding. Dieser zählt zu den Hauptaufgaben. Durch wetterbedingte Einflüsse waren die betroffenen Gebiete nicht planungsmäßig zu bewirtschaften.“

Offenbar nachgereicht (da dem BFG gemeinsam mit den Niederschriften, aber ansonsten kommentarlos übermittelt) wurden Excel-Listen aus denen sich ein Anteil land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeiten von rund 63% ergibt.

In einer zusammenfassenden Stellungnahme vom 25.4.2023 (dem Bf. mit Schreiben vom 26.4.2023 übermittelt) würdigte das Finanzamt die Aussagen der Geschäftsführer (auszugsweise) folgendermaßen:

Aufgrund der fehlenden Dienstverträge bzw. Dienstzettel sei nicht ersichtlich und nachvollziehbar, welche Dienstpflichten die beiden Geschäftsführer in welchem Ausmaß schuldeten.

„Der vorgelegte jährliche Aufteilungsschlüssel, welcher das vermeintliche Ausmaß der Tätigkeiten der Geschäftsführung abbilden soll, konnte seitens der Beschwerdeführerin mit keinerlei Unterlagen belegt werden. Die vorgelegten Schriftstücke entsprechen dabei sowohl vom Aufbau als auch inhaltlich jenem Aufteilungsschlüssel, welcher bereits im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 2013 - 2015 vorgelegt wurde. In der von der Beschwerdeführerin unterfertigten Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18.05.2017 wird in der dortigen Tz 1 festgehalten, dass dieser Aufteilungsschlüssel über die Aufwendungen der Holding historisch bedingt ist und nicht belegt werden könne (vgl. auch den nächsten Pkt. „Tatsächliche Ausübung der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit“ S. 5).

(...)

*Die behauptete Ausübung von land- und forstwirtschaftlichen Agenden durch Hr. ***B*** und Hr. ***A*** kann überdies aufgrund deren zahlreicher Aufgabengebiete innerhalb der „***1*** Vaduz“ praktisch nur in einem sehr untergeordneten Ausmaß erfolgen. Diese kann vor allem aufgrund des umfassenden Tätigkeitsfeldes der Geschäftsführer weder mehrheitlich noch überwiegend im land- und forstwirtschaftlichen Bereich erfolgen.*

*Obwohl ausschließlich die ***Bf1*** als Arbeitgeber des Hr. ***B*** und des Hr. ***A*** aufscheint, sind die beiden Geschäftsführer auch in zahlreichen anderen Funktionen für die „Fürstlich ***A***sehe ***1*** Vaduz“ tätig. Zusätzliche Einkünfte - neben jenen der ***Bf1*** - werden für diese Tätigkeiten nicht erklärt.*

*Herr ***B*** ist diesbezüglich etwa als Geschäftsführer der ***3*** GmbH, der ***2*** GmbH, der ***4*** GmbH, der ***9*** GmbH, der ***11*** GmbH, der ***5*** GmbH mit drei Steinbrüchen und einem Kieswerk sowie als Leiter der sogenannten „***10***“ (als Forstdirektor) tätig.*

*Herr ***A*** ist weiters Vorsitzender des Stiftungsbeirates der „***1*** Vaduz“, welcher unter anderem die ***Bf1*** untergeordnet ist. Des Weiteren ist Hr. ***A*** Geschäftsführer der Hotel ***12*** GmbH, der ***3*** GmbH, der ***2*** GmbH, der ***4*** GmbH sowie der ***9*** GmbH.*

*Neben der Verwaltung des Immobilienvermögens werden laut Aussage von Hr. ***A*** auch die Holzarbeiten zu 95% über Fremdfirmen erledigt. Die Abwicklung dieser Firmen erfolgt in weiterer Folge über den Arbeitnehmer Hr. Oberforstmeister DI ***C***, wobei nur mehr 6 Forstarbeiter festangestellt sind. Der eigentliche Arbeitsaufwand der Geschäftsführer für diesen Bereich ist daher in zeitlicher Hinsicht wohl allenfalls sehr überschaubar.*

Der Gegenstand der **Bf1** ist laut Gründungsvertrag „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 sowie der **6**“.

Eine Tätigkeit im land- oder forstwirtschaftlichen Bereich für die **Bf1** geht aus dem Gründungsvertrag somit nicht hervor. Es ist daher keinesfalls nachvollziehbar warum die Holding GmbH für ihre eigenen Geschäftsführer Dienstverträge mit den behaupteten, davon grob abweichenden Aufgabenfeldern in der Land- und Forstwirtschaft, betrauen sollte.

Als Indiz dient weiters das kollektivvertraglich vorgesehene Gehalt für Geschäftsführer oder Forstdirektoren von Gutsangestellten, welches lediglich einen Bruchteil des Gehalts der betreffenden Geschäftsführer ausmacht. Dies spricht ebenfalls dafür, dass die beiden Geschäftsführer im Prüfungszeitraum ein davon grob abweichendes Tätigkeitsfeld innehatten.“

Die Angaben der Geschäftsführer stünden in Widerspruch mit dem äußeren Anschein und seien nicht beweisbar. Wer aber ungewöhnliche und unwahrscheinliche Verhältnisse behauptet, der habe den Nachweis dafür zu erbringen, was nicht geschehen sei.

„Die Geschäftsführung der **Bf1** (Hr. **A** und Hr. **B**) übernimmt lt. schriftlicher Vereinbarung (siehe Vereinbarung mit der Holding im Anhang) die Agenden der Geschäftsleitung der **1** Vaduz. In deren Besitz steht wiederum der ganz überwiegende Teil des forstwirtschaftlichen Vermögens, über welches u.a. die vermeintliche forstwirtschaftliche Tätigkeit der beiden Geschäftsführer belegt werden soll.

Darin wird ebenfalls der Aufteilungsschlüssel vereinbart, welcher in abgeändert Form seitens der Beschwerdeführerin als „Holdingaufteilung“ für die Tätigkeit der Geschäftsführer vorgelegt wurde.

Dazu wird zunächst angemerkt, dass der Schlüssel lediglich den geplanten Aufwand abbildet (z.B. 2013: 1.224.500,00), nicht jedoch den tatsächlichen (2013: 1.233.090,45; vgl. Beilage „tzl_verrechnung“ aus der BP 2013-2015, S 3). Da der Aufwand nur in Material-, Personalaufwand... usw. untergliedert wurde, wäre auch kein weiterer Rückschluss auf die eigentliche Tätigkeit möglich.

Die Belege für die Leistungserlöse zur „**10**“ iHv 673.475 Euro (168.368,75 x 4; vgl. Beilage **erloese_ar** aus der BP 2013-2015) entsprechen in diesem Zusammenhang exemplarisch für das Jahr 2013 wiederum den saldierten Leistungserlösen in den von der Bf vorgelegten tabellarischen Aufstellung für die Bereiche Forst (551.025), Jagd (61.225), Gestüthof (24.490), Fischzucht (24.490) und Hausbesitz (12.245) (vgl. Holdingaufteilung 2013 und **tzl_verrechnung**).

In der Vereinbarung zw. Stiftung und Holding wird diesbezüglich festgehalten, dass die Geschäftsführung der **Bf1** die Geschäftsleitung der **1** übernimmt, welche insbesondere „allgemeine Verwaltungsagenden einschließlich Buchhaltung und Rechnungswesen sowie alle steuerlichen und rechtlichen Belange“ umfasst. „Im Gegenzug werden die Betriebe der **1** Vaduz für die erbrachten Leistungen einen anteiligen Aufwand gemäß nachstehender Aufteilung ... übernehmen.“ Dies deckt sich mit den niederschriftlichen Angaben der Geschäftsführung wonach die operativen Tätigkeiten durch die Mitarbeiter der Stiftung ausgeübt werden (etwa in der ergänzenden Niederschrift von Hr. **B**).

*Aus den vorliegenden Unterlagen der BP zur ***Bf1*** für die Jahre 2013-2015 ist keine konkrete Zuordnung zu einer etwaigen forstwirtschaftlichen Tätigkeit möglich und basiert nur auf den eigenen Angaben und Vereinbarungen der Bf.*

Der Verrechnungsschlüssel über die einzelnen Bereiche kann zusammengefasst keine Auskunft über die Tätigkeit der Geschäftsführer geben. Die Vereinbarung spricht vielmehr dafür, dass es sich dem Wesen nach im Wesentlichen um Verwaltungsagenden handelt die von den Geschäftsführern übernommen wurden. Sofern überhaupt land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt wurden, so kann dies nur in einem absolut untergeordneten Ausmaß erfolgt sein. Insbesondere da selbst die Beschwerdeführerin nur eine Übernahme der „allgemeinen Verwaltungsagenden“ vereinbart hat und keine anderen Beweise vorgelegt wurden, ist nach Schätzung der Abgabenbehörde die tatsächliche Tätigkeit der beiden Geschäftsführer, außerhalb etwaiger allgemeiner Verwaltungsagenden, im forstwirtschaftlichen Bereich tatsächlich mit 0% anzusetzen.“

Im Übrigen sei der Ansatz üblicher Mittelpreise des Verbrauchsortes in verfassungskonformer Auslegung geboten.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung am 11. September 2023** erklärten die beiden Geschäftsführer auf Befragung zu ihrem Aufgabengebiet:

„Wir sind zusammen letztverantwortlich für den Forstbetrieb. Wir bewirtschaften den Forst mit eigenen Forstmitarbeitern und vor allem mit externen gewerblichen Dienstleistern.

Die tägliche forstliche Planung (Besprechung) umfasst Abweichungen von den für das jeweilige Jahr getroffenen Investitionsentscheidungen, die Genehmigung von Reparaturen und Aufforstungen, sämtliche Personalfragen und den Holzverkauf.

Den Revieren, denen eigene Mitarbeiter (Revierleiter) vorstehen, wird ein Rahmenplan vorgegeben. Wenn sie sich aufgrund der derzeit vermehrten Schäden am Waldbestand oder anderer Umstände nicht an den Rahmenplan halten können, kommen sie zu mir und wollen eine Entscheidung.

*Ich (Anm. ***B***) gehe auch selbst in den Forstbetrieb um mir stichprobenartig ein Bild zu machen. Nicht so oft wie ich will, aber mein Stellvertreter ***C*** hilft mir dabei.*

Zur Erläuterung pro Jahr werden rund 70.000 Festmeter Holz geschlägert und auch verkauft, bei Naturereignissen waren es auch einmal 480.000 Festmeter. Dabei mindern natürlich Windbrüche den Wert des Holzes und müssen extrem schnell aufgearbeitet werden.

Aufgrund des Klimawandels sind auch neue Investitionsentscheidungen zu treffen. So stellen wir in tieferen Revieren von Nadel- auch auf Laubholz um.“

Der zeitliche Aufwand betr. die Geschäftsführung der Kraftwerke sei gering, da laufende Verträge abgeschlossen worden seien. Die Revierleiter würden die Kraftwerke mitbetreuen, die Gf. ggf. externe Spezialisten beauftragen.

Die Landwirtschaft sei von untergeordnetem Ausmaß und umfasse Grünlandwirtschaft. Bei der Fischzucht seien die Räucherforellen weithin bekannt. Die Jagd nehme einen größeren Teil der Zeit in Anspruch.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Gf. haben niederschriftlich zu Protokoll gegeben, folgende Tätigkeiten im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft auszuüben:

*****B***:** Es werden laufen Besprechungen betr. die Forstwirtschaft durchgeführt. Ein ganz wesentlicher Teil ist der Holzverkauf, weiters die Einstellung sämtl. Angestellter (sowohl Stiftung als auch Holding) und die gesamte Betriebsorganisation und Finanzgebarung (Investitionen u dgl.).

*****A***:** Führung des Gutsbetrieb mit Nebenbetrieben (E-Werke, Fischzucht, Landwirtschaft), Hüttenvermietung, Hausvermietung etc., Jagdvergaben, Tourismusanfragen, Überwachung des Holzverkaufs, Budgeterstellung und Jagd und Ökologie des Betriebes. Überwachung von Wegsanierungen durch Abrutschung, saubere Aufarbeitung der Schnee u. Windwürfe etc.

Der Anteil ihrer Arbeitszeit in der Forstwirtschaft wurde anhand der Aufwendungen der Holding (Sach- und Personalmittel) geschätzt, konnte aber nicht exakt belegt werden (Stellungnahme Finanzamt). Schriftliche Vereinbarungen (Dienstverträge, Stundenaufzeichnungen, Dienstzettel o. ä.) konnten nicht vorgelegt werden.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurden die Geschäftsführer zu ihren Angaben befragt und haben diese bestätigt und ergänzt. Die „täglich notwendigen Besprechungen in der Forstwirtschaft“ kommen dadurch zustande, dass die Geschäftsführer den Förstern vor Ort eine Art „Rahmenplan“ für die laufende Arbeit vorgeben. Jede über die alltägliche Routine hinausgehende Tätigkeit muss mit den Geschäftsführern besprochen und von diesen genehmigt werden.

Dass solche Entscheidungen in der Forstwirtschaft täglich notwendig sind, hat insbesondere *****B***** anhand von Beispielen überzeugend geschildert. Es ist auch plausibel, dass andere Aufgaben, wie die Geschäftsführung der landwirtschaftlichen Nebenbetriebe Kraftwerke, aufgrund der langfristig abgeschlossenen Stromlieferverträge tatsächlich wenig Einbindung der Geschäftsführer bedürfen.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Rechtslage

§ 3 der Sachbezugswerteverordnung lautet:

„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

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

2. Für den unentgeltlichen Verbrauch von höchstens 70 kWh monatlich bei Angestellten mit Angehörigen bzw. höchstens 35 kWh monatlich bei alleinstehenden Angestellten ist kein Sachbezug anzusetzen. Als Familienerhalter ist jene Person anzusehen, die mindestens für eine weitere Person, mit welcher sie im gemeinsamen Haushalt lebt, sorgt oder auf Grund der lohngestaltenden Vorschriften als Familienerhalter anzuerkennen ist.

3. Werden nur einzelne Bestandteile des Grunddeputats gewährt, dann sind anzusetzen:

- Die Wohnung mit 40%,*
- die Heizung mit 50%, und*
- die Beleuchtung mit 10%.“*

§ 21. EStG 1988:

(1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.

2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.

3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.

4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.

5. Einkünfte aus übrigem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Sinne des § 50 des Bewertungsgesetzes 1955. (...)

2.2. Wert laut Sachbezugsverordnung

Entscheidend für die Anwendbarkeit von § 3 Sachbezugswerteverordnung ist laut VwGH 17.11.2022, Ro 2021/15/0015, ob die beiden Geschäftsführer von ihrer konkreten Tätigkeit her tatsächlich in der Land- und Forstwirtschaft, wie sie in § 21 EStG 1988 definiert ist, tätig sind.

Im Beschwerdefall kommt in tatsächlicher Hinsicht die Forstwirtschaft, Jagd, Fischzucht und Landwirtschaft in Betracht.

Die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft umfasst nur Tätigkeiten, die auf die planmäßige Nutzung der Naturkräfte gerichtet sind und Urproduktion darstellen (VwGH 16.9.2003, 99/14/0228 und VwGH 27.5.2003, 98/14/0072 jeweils unter Hinweis auf VwGH 27.11.2001, 97/14/0135).

Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte sind Einkünfte, die unmittelbar oder mittelbar zum Grund und Boden (zumindest in einem Mindestmaß) in Beziehung stehen und auf der Ausnutzung seiner Fruchtbarkeit beruhen (Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 21 Tz 2 unter Verweis auf VwGH 19.3.1985, 84/14/0139). Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Waldbodens zur Gewinnung von Holz (Forstwirtschaft im engeren Sinn) und anderer Walderzeugnisse und deren Nutzung (vgl BFH, BStBl 1976 II 482).

Laut eigenen Vorbringens der Geschäftsführer im Verfahren werden sie ausschließlich in leitender Funktion tätig.

Indem die Geschäftsführer die Bewirtschaftung planen und in die Forstgeschäfte durch täglich getroffene Entscheidungen leitend eingreifen, wird die Bewirtschaftung des in der ***1*** verbliebenen Forstes tatsächlich durch die Geschäftsführer der Holding betrieben.

Dabei spielt es keine Rolle, dass der Betrieb so organisiert ist, dass laufende Arbeiten wie die konkrete Anleitung und Einteilung der Forstarbeitenden anhand eines von den Geschäftsführern vorgegebenen Plans durch den Oberforstmeister ***C*** durchgeführt werden, weil dieser nur im Rahmen der ihm durch die Geschäftsführer delegierten Aufgaben tätig werden kann. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung haben die Geschäftsführer deutlich gemacht, dass sie nicht nur den groben Plan für die laufenden Geschäfte erstellt haben, sondern täglich darüber hinausgehende Anordnungen treffen mussten.

Insgesamt ergibt sich das Bild, dass die beiden Geschäftsführer den Forst im Sinne einer Geschäftsleitung betrieben haben. Da es nach Ansicht des VwGH darauf ankommt, ob die Dienstnehmer von ihrer konkreten Tätigkeit her tatsächlich in der Land- und Forstwirtschaft, wie sie in § 21 EStG 1988 definiert ist, tätig sind, ist § 3 der Sachbezugswerteverordnung anzuwenden.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Haftung Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 2013 – 2015 waren daher in stattgebender Weise aufzuheben. Es bleibt bei den von der Bf. gemeldeten Beträgen an DB und Lohnsteuer.

Die Bescheide betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag waren abzuändern, da sie teilweise nicht angefochten waren und es daher hinsichtlich des nicht angefochtenen Teiles zu einer

Vorschreibung in veränderter Höhe kommen musste. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus dem Außenprüfungsbericht (Lohnsumme inkl. Sachbezüge gem. § 3 SachbezugswerteV).

2.3. 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.

Das Erkenntnis prüft den tatsächlichen Sachverhalt anhand der rechtlichen Beurteilung durch den VwGH weshalb keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Daher war die Revision nicht zuzulassen.

Graz, am 11. September 2023