

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf*** über die Beschwerden vom 7. September 2012 und vom 5. Oktober 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 9. August 2012 und vom 24. September 2014 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag, jeweils für die Jahre 2008 bis 2010 sowie 2011 bis 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***,

zu Recht erkannt:

I.

Den Beschwerden wird Folge gegeben.

II.

Die angefochtenen Bescheide betreffend

- Haftung und Zahlung von Lohnsteuer für die Jahre 2008 bis 2013 sowie
 - Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zu diesem Beitrag für die Jahre 2009 bis 2013
- werden ersatzlos aufgehoben.

III.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zu diesem Beitrag für das Jahr 2008 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

IV.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Arbeitgeberin wurden in Jahr 2012 und im Jahr 2014 Außenprüfungen betreffend die lohnabhängigen Abgaben durchgeführt. Mit Bescheiden vom 9. August 2012 und vom 24. September 2014 wurde die Arbeitgeberin gemäß § 82 EStG 1988 zur Haftung und Zahlung von Lohnsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und 2011 bis 2013 herangezogen. Ebenso wurden sowohl der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen als auch der Zuschlag zu diesem Beitrag neu festgesetzt.

Im Wesentlichen beruhten die Nachforderungen aus dem Ansatz eines Sachbezuges für die kostenlose Nutzung von Wohnraum durch einen Arbeitnehmer.

Mit Beschwerde vom 7. September 2012 betreffend die Jahre 2008 bis 2010 führte die Beschwerdeführerin aus, dass die gegenständliche Wohnung seit Bestand des Hauses immer privat genutzt worden wäre. Vor vielen Jahren habe ein Betriebsprüfer festgestellt, dass das Ausmaß der privaten Wohnung im Verhältnis zum Gesamtgebäude untergeordnet sei und deshalb dieser Gebäudeteil dem Betriebsvermögen der Gesellschaft zuzurechnen sei. Durch die private Nutzung wäre jedoch von der Abschreibung Gebäude und von den Betriebs- und Finanzierungskosten ein Privatanteil auszuscheiden. Auch wenn die private Wohnung in das Betriebsvermögen aufgenommen worden sei, ändere das nichts daran, dass die Wohnung objektiv nach ihrem Verwendungszweck zum notwendigen Privatvermögen gehöre. Deshalb sei die Berechnung eines Sachbezuges für den Dienstnehmer nicht richtig.

In der Beschwerde vom 6. Oktober 2014 betreffend die Jahre 2011 bis 2013 wurde zur Begründung auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 7. September 2012 verwiesen.

Das Finanzamt wies beide Beschwerden zusammengefasst mit Beschwerdevorentscheidung vom 31. August 2015 als unbegründet ab. Das Gebäude befinde sich im Betriebsvermögen der Arbeitgeberin. Wohnungen, die dauerhaft Dienstnehmern überlassen würden, stünden im Betriebsvermögen, wenn die Wohnungsüberlassung Teil der Entlohnung sei. Die Überlassung einer Wohnung an Angehörige bewirke nicht automatisch eine Zugehörigkeit zum Privatvermögen, wenn auch betriebliche Erwägungen im Vordergrund stünden.

Der Dienstnehmer sei im streitgegenständlichen Zeitraum Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin gewesen und habe eine Wohnung zur Verfügung gestellt erhalten, für die

im keine laufenden Kosten erwachsen wären. Der Vorteil habe seine Wurzel im Dienstverhältnis.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Weitere Ausführungen wurden nicht gemacht.

In der mündlichen Verhandlung am 23. April 2024 wurde seitens der Beschwerdeführerin ergänzend ausgeführt, dass die gegenständliche Wohnung bis zum Jahr 1995 von den Großeltern des Dienstnehmers bewohnt wurde. Nach dem Tod des Großvaters lebte bis ins Jahr 1996 die Großmutter in dieser Wohnung. Danach hat [DN] diese Wohnung bezogen. Ab Mitte des Jahres 1997 stand er in einem Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin. Mit einer Ausnahme (Kauf von Heizöl in einem geringen Betrag) wurden sämtliche Betriebs- und Stromkosten für diese Wohnung von der Beschwerdeführerin getragen.

Der Dienstnehmer wäre vor seiner Tätigkeit für die Beschwerdeführerin bei einer Bank beschäftigt gewesen. Ab Beginn des nunmehrigen Dienstverhältnisses wäre er für die Organisation der Werkstätte zuständig gewesen. Darüber hinaus habe er überall dort Hand angelegt, wo es notwendig war, dh er habe aushilfsweise auch Heizöl ausgeliefert oder an der Tankstelle Dienst versehen. In den Prüfungsjahren ab 2008 hätte die Beschwerdeführerin noch eine umfangreichere betriebliche Tätigkeit entfaltet. Insbesondere wäre mit Tankzügen Treibstoff aus Ingolstadt geholt und an Tankstellen in ganz Tirol geliefert worden. Diese Tankzüge gebe es heute nicht mehr und wäre die Firma wesentlich „schlanker“ geworden.

Seitens des Finanzamtes wird die Ansicht vertreten, dass der Dienstnehmer an der Beschwerdeführerin nicht beteiligt sei und die einzige Verbindung zu dieser das Dienstverhältnis wäre. Anhand einer ASVG-Abfrage wäre festgestellt worden, dass im Betrieb zum damaligen Zeitpunkt mehrere Dienstnehmer beschäftigt gewesen seien. Exemplarisch würden drei Arbeitnehmer angeführt, die als Arbeiter beschäftigt gewesen seien. Diese drei Arbeitnehmer hätten in den Jahren 2008 bis 2010 gleich viel bzw sogar mehr als [DN] an (Geld-)Entlohnung erhalten. Daraus würde klar ersichtlich sein, dass [DN] erst unter Berücksichtigung der kostenlosen Wohnungsüberlassung eine seiner Position im Unternehmen angemessene Entlohnung erhalten habe.

Dem wird seitens der Beschwerdeführerin entgegengehalten, dass es sich bei den genannten Arbeitnehmern „vermutlich“ um Tankzugfahrer handeln würde, die in einem ganz anderen Tätigkeitsfeld eingesetzt gewesen seien. Auch wäre [DN] – anders als der Anmeldung aus dem Jahr 1997 zu entnehmen sei - nie in der Geschäftsführung tätig gewesen, sondern habe vorwiegend die oben beschriebenen Tätigkeiten ausgeführt.

Das Finanzamt legt in diesem Zusammenhang einen Auszug aus dem „FirmenCompass“ aus dem Jahr 2014 vor, in welchem [DN] als im Management für den Fuhrpark zuständiger

Funktionsträger genannt sei. Aus diesem geht unter dem Punkt „Produkte“ auch die damals noch wesentlich umfangreichere betriebliche Tätigkeit hervor.

Seitens beider Parteien wird außer Streit gestellt, dass sich die gegenständliche Wohnung in den streitgegenständlichen Jahren im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin gestanden hat.

Die Beschwerdeführerin verweist nochmals darauf, dass sich in dem Wohngebäude immer die Privatwohnungen der Familie *** befunden hätten. Ein Zusammenhang mit einem (später eingegangenen) Dienstverhältnis wäre daraus nicht konstruierbar. Wenn das Finanzamt davon ausgehe, dass [DN] einen geringen Lohn erhalten habe, werde diesem Ansatz grundsätzlich nicht entgegengetreten.

Seitens des Finanzamtes wird eine neue Berechnung des Sachbezuges „Wohnraum“ vorgelegt. In dieser wird – wie vom Gericht beauftragt – die Berechnung des Sachbezuges, welche sodann in die bekämpften Bescheide eingeflossen ist, dargestellt.

Seitens der Beschwerdeführerin wird außer Streit gestellt, dass für die Berechnung des Sachbezuges wegen der umfangreichen Umbauarbeiten 1988 jedenfalls das Jahr 1988 als Baujahr heranzuziehen ist. Auch wird der Ansatz eines Strompauschales in Höhe von monatlich € 50,00 akzeptiert und außer Streit gestellt.

Das Finanzamt übergibt sodann eine Neuberechnung des Sachbezuges mit der tatsächlichen m²-Anzahl und dem anzusetzenden Baujahr.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der dargestellte Sachverhalt bezieht sich auf die Verhältnisse der Streitjahre.

Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH & Co KG. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin ist die GmbH, Kommanditist ist [Name].

[DN], der Sohn von [Name], ist seit 21. Juli 1997 Dienstnehmer der Beschwerdeführerin. Ein schriftlicher Dienstvertrag liegt nicht vor. Der Dienstnehmer ist weder an der GmbH beteiligt, noch Gesellschafter der Beschwerdeführerin.

Er bewohnt zusammen mit seiner Familie (damalige Ehefrau und zwei Kinder) unentgeltlich eine sich am Sitz der Beschwerdeführerin in einem Baukomplex mit den betrieblich genutzten Liegenschaftsteilen befindliche Wohnung Top 2, welche früher von dem im Jahr 1995 verstorbenen [Name2], dem Vater von [Name], bewohnt wurde. Die Wohnung hat nach den Angaben der Beschwerdeführerin (s die Niederschrift vom 18. April 2023) eine Größe von

85,28m². Die Heiz- und Betriebskosten werden ebenso von der Beschwerdeführerin getragen, wie die Stromkosten für diese Wohnung.

In dieser Wohnung war [DN] seit seiner Geburt mit Hauptwohnsitz gemeldet; die Anmeldung seiner (ersten) Ehefrau erfolgte am 10. Jänner 1997.

Im gesamten Baukomplex befindet sich neben den betrieblichen Räumlichkeiten noch eine zweite Wohnung. Die zweite Wohnung mit einer Größe von 155,93m² zuzüglich eines Anteiles am Wintergarten im Ausmaß von 25,48m² (Errichtung im Jahr 2004) wird von [Name] und dessen Ehegattin bewohnt.

Im Zuge einer die Jahre 1988 bis 1990 umfassenden Betriebsprüfung wurde für die Nutzung beider Wohnungen unter dem Titel „PA – Raumkosten“ ein Privatanteil/Eigenverbrauch von ATS 44.400,00 (€ 3.226,00) für „Energiekosten“ angesetzt. Weiters wurde in den damaligen Prüfungsjahren unter dem Titel „PA – Afa Gebäude“ ein Teil der Gebäudeabschreibung in Höhe von ATS 25.313,00 (€ 1.839,57) bis ATS 47.470,00 (€ 3.449,78) entsprechend dem Baufortschritt als Privatanteil angesetzt. Bereits zum damaligen Zeitpunkt wurde seitens des damaligen Prüfers die Rechtsansicht vertreten, dass beide Wohnungen aus privaten Motiven überlassen werden, obwohl die zweite Wohnung damals Dienstnehmerwohnung der Mutter des [DN] bezeichnet wurde.

In den Streitjahren wurden Privatanteile von jährlich € 3.500,00 (unter der Bezeichnung „Wohnung“) und € 2.400,00 (unter der Bezeichnung „Energie etc“) angesetzt. Dabei handelt es sich jeweils um jährlich fortgeschriebene pauschale Ansätze.

Die AfA-Kürzung betraf nach den Prüfungsfeststellungen explizit die von [Vorname] und [Name] bewohnte Wohnung.

Die unter der Bezeichnung „Energie etc“ angesetzten Privatanteile betrafen bei der Betriebsprüfung beide Wohnungen. In den nunmehrigen Streitjahren betreffen die Privatanteile nur mehr die von [Name] bewohnte Wohnung.

Mit dem in Rede stehende Arbeitnehmer, der bis 31. August 2013 als Angestellter, danach als Arbeiter beschäftigt wurde, liegt ein schriftlicher Dienstvertrag nicht vor und hat dieser in den ersten Prüfungsjahren beitragspflichtige (Geld-)Bezüge von jährlich ca € 28.000,00 erhalten. In diesen Jahren erhielten als Arbeiter beschäftigte Personen beitragspflichtige Bezüge in zumindest gleicher Höhe.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem unstrittigen Inhalt des Verwaltungsaktes und den unten gesondert angeführten Beweismitteln und Überlegungen.

Dass der gesamte Gebäudekomplex im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin steht, ergibt sich aus den bilanziellen Ansätzen (vgl dazu zB auch VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0052 Rz 43, zum wirtschaftlichen Eigentum und der Betriebsvermögenszugehörigkeit) und der Aussage in der Niederschrift vom 18. April 2023. Die gegenteilige Aussage des (damaligen) steuerlichen Vertreters im Rahmen der Besprechung vom 12. Juli 2012 wurde in der Beschwerde vom 7. September 2012 richtiggestellt. Die Rechtsansicht, dass es sich bei einer von einem Dienstnehmer bewohnten Wohnung, auch wenn es sich bei diesem um den Sohn des Kommanditisten und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH handelt, zwingend um notwendiges Privatvermögen handeln müsse, ist schlichtweg unrichtig. Auch im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde die Betriebsvermögenszugehörigkeit von beiden Parteien außer Streit gestellt.

Die Feststellung, dass die AfA-Kürzung lediglich die von [Name] bewohnte Wohnung betrifft, basiert auf dem Umstand, dass die Kürzung im Verhältnis zu den Anschaffungskosten lt vorgelegter Bilanz 2012 lediglich 20% bzw 22% beträgt. Lt Niederschrift vom 18. April 2023 befindet sich das Gebäude gänzlich im Betriebsvermögen der KG und beträgt die Gesamtfläche des Baukomplexes (ohne die später errichtete Terrasse) insgesamt 745,03m². Die von [Name] bewohnte Wohnung hat (ohne die später errichtete Terrasse) eine Größe von 155,93m², was gerundet 21% ergibt. Hätte die AfA-Kürzung auch die zweite Wohnung mit einer Größe von 85,28m² betroffen, hätte die Kürzung demgemäß über 30% betragen müssen. In diesem Sinn hat sich auch der (damalige) Steuerberater anlässlich der Besprechung im Rahmen der (ersten) Lohnsteuerprüfung am 12. Juli 2012 geäußert und ergibt sich dieser Umstand zudem aus dem auszugsweise im Verwaltungsakt aufliegenden Bericht über die Betriebsprüfung für die Jahre 1988 bis 1990. In diesem wird nämlich unter dem Punkt „Eigenverbrauch“ im Unterpunkt „Privatanteil Abschreibung Gebäude“ ausdrücklich lediglich die von [Name] bewohnte Wohnung angeführt.

Hinsichtlich der sonstigen laufenden Kosten ist festzuhalten, dass der unter der Bezeichnung „Energie etc“ angesetzte Privatanteil gegenüber den Werten aus der Betriebsprüfung für die Jahre 1988 bis 1990, bei welcher explizit noch beide Wohnungen angesprochen und ein Privatanteil von (geschätzt und pauschal) monatlich € 288,89 angesetzt wurden, reduziert wurde und nur mehr € 200,00 monatlich beträgt. Nach dem von der Mietervereinigung veröffentlichten Betriebskostenspiegel betrugen die durchschnittlichen monatlichen Betriebskosten in den Streitjahren netto ca € 1,65 pro m² ohne Lift- und Heizkosten. Selbst wenn man berücksichtigt, dass im gegenständlichen Gebäude keine Verwaltungs- und Reinigungskosten angefallen sind, verbleiben ca € 0,80 pro m². Zuzüglich Heiz- (auf Grund des Betriebsgegenstandes der Beschwerdeführerin vorsichtig geschätzt mit mtl € 60,00) und privater Stromkosten (vorsichtig geschätzt mit mtl € 60,00) für eine Wohnung im Ausmaß von (inklusive dem zwischenzeitlich errichteten Wintergarten) 181,41m². Die monatlichen Kosten im Jahr 2008 und den Folgejahren für die von [Name] bewohnte Wohnung betragen damit bereits jedenfalls mehr als € 200,00, sodass offensichtlich ist, dass mit diesem Betrag der

Aufwand für zwei Wohnungen keinesfalls abgedeckt sein kann und für die zweite Wohnung, in der der Dienstnehmer mit seiner Familie wohnte, daher auch kein Privatanteil mehr angesetzt wurde.

Der Umstand, dass in den ersten Prüfungsjahren drei als Arbeiter beschäftigte Arbeitnehmer den gleichen oder sogar einen höheren beitragspflichtigen Bezug erhielten als [DN] ergibt sich aus dem unbestrittenen Vorbringen des Finanzamtes im Zuge der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Nach § 15 Abs 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre gültigen Fassung liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen.

Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind nach Abs 2 der genannten Bestimmung mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Die Höhe des geldwerten Vorteils aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung einer Wohnung richtet sich nach den einschlägigen Bestimmungen des § 2 Sachbezugswerteverordnung in den für die Streitjahre heranzuziehenden Fassungen.

Demnach sind für die kostenfreie Überlassung einer Wohnung

- für das Jahr 2008 kategorie- und baujahrabhängige Quadratmeterpreise zuzüglich eines Pauschalansatzes für Heizkosten, und
- für die Jahre 2009 bis 2013 auf dem Richtwert nach Richtwertgesetz beruhende Beträge abhängig von der Ausstattung und der Art der Wohnung - für die Jahre 2009 bis 2011 allenfalls in entsprechend § 8 Sachbezugswerteverordnung gekürzter Form- oder der gekürzte fremdübliche Mietzins zuzüglich eines Pauschalansatzes für Heizkosten monatlich anzusetzen.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Wert der dem Arbeitnehmer [DN] kostenlos überlassenen Wohnung samt der Übernahme sämtlicher Betriebskosten und der privaten Stromkosten als zusätzlicher Arbeitslohn zu bewerten ist.

Dazu ist vorweg festzuhalten, dass die Überlassung der Wohnung nicht an einen Gesellschafter der Komplementärin oder einen Kommanditisten erfolgte, weil der [DN] weder an der Komplementärgesellschaft noch an der Beschwerdeführerin beteiligt war und ist. Die Problematik einer Privatentnahme des Dienstnehmers bei der KG kann sich somit gar nicht

stellten, weshalb die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (s VwGH 22.12.2011, 2008/15/0227) zur Privatentnahme eines - (auch) an der Komplementär-GmbH beteiligten - Kommanditisten für den vorliegenden Fall nicht einschlägig ist.

Gegenständlich liegt ein Dienstverhältnis eines nahen Angehörigen vor, welches seitens der Beschwerdeführerin steuerlich entsprechend behandelt und seitens der Finanzverwaltung auch als solches anerkannt wurde.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, wenn er durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst ist, der Vorteil also mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird, und sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinn als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (vgl VwGH 21.4.2016, 2013/15/0259, oder VwGH 19.9.2013, 2013/15/0183).

Dabei kommt es nach der sozialversicherungsrechtlichen Judikatur nicht darauf an, ob auch anderen Dienstnehmern Wohnungen zur Privatnutzung zur Verfügung stehen oder ob dies branchenüblich ist (vgl VwGH 10.6.2009, 2008/08/0224). Schon der Umstand, dass sich die gegenständliche Wohnung letztlich unstrittig im Betriebsvermögen befand, indiziert einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis (vgl VwGH 29.6.2006, 2003/08/0086, zur Überlassung eines Kraftfahrzeuges an den als Dienstnehmer beschäftigten Sohn des damaligen Beschwerdeführers).

Im vorstehend erwähnten Erkenntnis vom 21. April 2016 hat der Verwaltungsgerichtshof jedoch in der steuerrechtlichen Judikatur darauf hingewiesen, dass kein Arbeitslohn vorliegt, wenn eine Zuwendung wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen dem Arbeitnehmer und dem Arbeitgeber bewirkt wird und diesbezüglich gesonderte Rechtsbeziehungen bestehen. Im Erkenntnis VwGH 23.10.2020, Ra 2020/13/0036, führte der Gerichtshof zur steuerlichen Beurteilung aus:

„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum EStG 1988 können zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer neben dem Dienstverhältnis naturgemäß auch gesonderte Rechtsbeziehungen bestehen. Diese Rechtsbeziehungen sind dann steuerlich grundsätzlich vom Dienstverhältnis getrennt zu beurteilen. Einkünfte, die auf diesen Rechtsbeziehungen beruhen, sind der in Betracht kommenden Einkunftsart zuzurechnen (vgl. VwGH 19.9.2013, 2013/15/0183, VwSlg. 8853/F, mwN). Insoweit liegt kein Arbeitslohn vor (vgl. VwGH 25.7.2018, Ro 2018/13/0005; 1.6.2016, 2013/13/0061, mwN).“

„Daraus ergibt sich aber, dass die Motive des Arbeitgebers für die Erbringung einer Leistung an den Arbeitnehmer nicht ausgeblendet werden können.“

„Wird der Veranlassungszusammenhang zwischen Leistung des Arbeitgebers (wie etwa Überlassung des arbeitgebereigenen KFZ) und Gegenleistung des Arbeitnehmers (Erbringung der Arbeitsleistung) durchbrochen, weil die Leistung des Arbeitgebers nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, sondern aus anderen Gründen erfolgt (wie etwa Vorteile, die der

Dienstgeber im eigenbetrieblichen Interesse oder aufgrund einer persönlichen Beziehung zum Arbeitnehmer gewährt), ist diese Leistung nicht als Arbeitslohn einzustufen (vgl. VwGH 25.7.2018, Ro 2018/13/0005; 1.6.2016, 2013/13/0061; 29.7.2010, 2008/15/0297; vgl. Kirchmayr/Geringer, a.a.O., § 25 Tz 7/4).“

„Die Frage, ob eine Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer durch das Dienstverhältnis veranlasst ist oder aus privaten, außerhalb des Dienstverhältnisses liegenden Motiven erfolgt, ist eine Sachverhaltsfrage, die vom Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zu beurteilen ist. Dabei ist auch auf die Wertrelation zwischen Leistung und Gegenleistung (vgl. VwGH 25.7.2018, Ro 2018/13/0005, mwN) sowie darauf abzustellen, ob es sich beim Dienstgeber und Dienstnehmer um Angehörige handelt. Leistungen an nahe Angehörige können nämlich nur insoweit als Entgelt (Arbeitslohn) für ihre Arbeitsleistung angesehen werden, als sie unter gleichen Voraussetzungen auch Fremden gezahlt worden wären; trifft diese Voraussetzung aber nicht zu, so stellen diese Leistungen kein Entgelt für die Arbeitsleistung dar und können daher nicht als Bezug oder Vorteil aus einem Dienstverhältnis angesehen werden (vgl. VwGH 25.7.2018, Ro 2018/13/0005).“

Klare und nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarungen (wie zB ein schriftlicher Dienstvertrag) wurden nicht abgeschlossen. In der Beschwerde wird jedoch darauf hingewiesen, dass die Wohnung „immer privat“ genutzt worden sei. Dazu ist darauf zu verweisen, dass die Nutzung vormals durch den früheren „Betriebsinhaber“, den Großvater von [DN], erfolgt ist und [DN] seit Geburt in dieser Wohnung gemeldet war. Nach dem Freiwerden der Wohnung wurde – nach Renovierungsarbeiten - mit Anfang des Jahres 1997 diese auch von seiner (ersten) Ehefrau als Hauptwohnsitz genutzt und diente der Familie als ständige Wohnstätte. Dabei ist zu berücksichtigen, dass [DN] zu diesem Zeitpunkt noch in einem Dienstverhältnis zu einer Bank gestanden ist. Das Dienstverhältnis mit der Beschwerdeführerin wurde erst mehr als ein halbes Jahr später begründet. Somit besteht kein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang zwischen der Wohnungsüberlassung und dem Beginn des Dienstverhältnisses. Vielmehr weist dieser Umstand darauf hin, dass die Wohnsitznahme im „Familienanwesen“ in den familiären Banden begründet ist, handelt es sich beim Vater des Dienstnehmers doch um den Geschäftsführer und Kommanditisten der Beschwerdeführerin und diente (und dient bis heute) dieses Gebäude der Familie stets als privater Wohnsitz.

Dafür, dass die Überlassung der Wohnung als Ausfluss aus dem Dienstverhältnis anzusehen ist, könnte lediglich die Tatsache sprechen, dass - im Gegensatz zu der früheren bilanziellen Behandlung im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung für die Jahre 1988 bis 1990 – für diese Wohnung kein Privatanteil ausgeschieden wurde. Im Erkenntnis VwGH 22.12.2001, 2008/15/0227, hat der Gerichtshof jedoch ausgeführt, dass der Ansatz eines zu geringen Privatanteiles einen diesbezüglichen Berichtigungsbedarf entstehen lassen würde, ein Indiz für das Vorliegen eines Sachbezuges sich daraus jedoch nicht ableiten lasse.

Im Übrigen weist der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung darauf hin, dass bei einem Abweichen von den üblichen Usancen entsprechend klare und eindeutige Beweismittel

zur Untermauerung des unüblichen Sachverhaltes notwendig sind (vgl zB VwGH 6.10.1992, 88/14/0045).

Nun entspricht es nach der Überzeugung des nunmehr entscheidenden Gerichtes durchaus den üblichen Gepflogenheiten in einem Familienunternehmen, dass das im Betriebsvermögen befindliche Wohngebäude Familienangehörigen zu Wohnzwecken zur Verfügung gestellt wird. Dies unabhängig davon, ob diese im Familienbetrieb arbeiten oder nicht. Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass es nach der Verkehrsauffassung nicht üblich ist, dass Klein- und Mittelbetriebe ihren Arbeitnehmern eine Dienstwohnung zur Verfügung stellen (vgl VwGH 29.3.2001, 97/14/0076, oder VwGH 17.10.89, 88/14/0204). In diesem Sinne hat auch das Finanzamt bei der Betriebsprüfung für die Jahre 1988 bis 1990 entschieden, indem es die zuvor bestehenden Mietverhältnisse sowohl des Großvaters als auch der Mutter des [DN] für – lt den vorgelegten Aktenteilen – „nicht mehr existent angesehen“ und stattdessen einen Privatanteil ausgeschieden hat (s den Pkt „Baulichkeiten“). Dass es dabei möglicherweise zu Berechnungsfehlern gekommen ist, ändert nichts an der Tatsache, dass die Wohnraumnutzung der rein privaten Sphäre zugeordnet wurde.

Aus der im Zuge der nachträglichen Ermittlungen vorgelegten Lohnbescheinigung für den Zeitraum ab 1. Jänner 2003 ergibt sich ein Bruttogehalt von monatlich € 1.662,46 und der Beruf als Geschäftsführer. Der Geldbezug alleine lag damit in Anbetracht einer Vollzeittätigkeit und dem Verantwortungsbereich in einer eher geringen Höhe, was in der mündlichen Verhandlung seitens der Beschwerdeführerin auch zugestanden wurde. In den Jahren 2008 bis 2010 betrug der Geldbezug nach dem vom Finanzamt eingesehenen SV-Daten-Auszug ca € 28.000,00 im Jahr (BMGI Sozialversicherung). Diese Bezüge blieben auch in den Folgejahren nahezu unverändert. Im Jahr 2013 wurde das Angestelltendienstverhältnis in ein Arbeiterdienstverhältnis umgewandelt. Nun mag es zutreffen, dass anderen Arbeitnehmern, welche als Arbeiter beschäftigt wurden, ähnlich hohe Bezüge zugeflossen sind. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass [DN] nach den glaubhaften Ausführungen im Rahmen der mündlichen Verhandlung tatsächlich niemals als Geschäftsführer (im Gegensatz zur im Akt aufliegenden SV-Meldung aus dem Jahr 2003) tätig war und sein Aufgabengebiet sich auf die Werkstatt und eine Tätigkeit als Ersatz bei „Not am Mann“ beschränkte. Dass [DN] tatsächlich von Beginn seines Dienstverhältnisses im Jahr 1997 an eine Tätigkeit als leitender Angestellter mit Führungsverantwortung ausgeübt hat, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auszuschließen, da zu diesem Zeitpunkt das Unternehmen von seinem Vater geführt wurde. Im Jahr 2013, als sich der Vater aus der Geschäftsführung zurückgezogen hat, wurde auch nicht [DN], der weder jemals an der Beschwerdeführerin noch an der KomplementärgmbH beteiligt war, zum neuen Geschäftsführer bestellt, sondern seine Schwester.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass das Unternehmen offensichtlich kontinuierlich verschlankt werden musste (Ausgleichsverfahren im Jahr 2001), um wirtschaftlich zu überleben und somit auch der Tätigkeitsbereich verringert wurde. Dies berücksichtigend kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Entlohnung ohne den Sachbezug zum damaligen Zeitpunkt

unangemessen gering gewesen wäre. Letztlich kommt es auf den Zeitpunkt und den damaligen Grund der Wohnungsüberlassung an und erfolgte diese, wie bereits ausgeführt, über sechs Monate vor Beginn des Dienstverhältnisses.

Insgesamt ist daher davon auszugehen, dass die kostenfreie Zurverfügungstellung der Wohnung keinen Teil der Vergütung für die Bereitstellung der Arbeitskraft des Dienstnehmers darstellt, weil die Wohnungsüberlassung zeitlich (lange) vor Beginn des Dienstverhältnisses erfolgte. Die Wohnungsüberlassung ist daher nicht durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst und wurde der Vorteil auch nicht „*nur*“ deshalb gewährt, weil [DN] Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin war (vgl. nochmals VwGH 19.9.2013, 2013/15/0183).

Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

Hinsichtlich der Berechnung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2008 ist daher die unbestrittene Abfuhrdifferenz in Höhe von € 143,89 abzüglich der ebenfalls unstrittig sich aus der zu geringen Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für über 60-Jährige und unter das Behinderteneinstellungsgesetz fallender Personen (lt. Bericht BMGI € 417,31, Gutschrift € 18,78) zu berücksichtigen. Die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages beträgt daher für das Jahr 2008 € 352.401,91, der Dienstgeberbeitrag € 15.858,09, die bisherigen Vorschriften € 15.732,97 und die Nachforderung € 125,12.

Für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag errechnet sich auf Grund der gleichen Bemessungsgrundlage ein Betrag von € 1.550,60, die bisherigen Vorschriften betrugen € 1.538,34 und ergibt dies eine Nachforderung von € 12,26.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 vorliegenden Fall hat das Bundesfinanzgericht den Sachverhalt in freier Beweiswürdigung festgestellt und diesen entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gewürdigt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen.

Innsbruck, am 27. Mai 2024

