



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., vom 17. Oktober 2005, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürrzuschlag vom 4. Oktober 2005, betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) gemäß § 201 BAO, jeweils für den Zeitraum vom 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004, entschieden:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, als der „Sachbezug Firmen - PKW“ aus der Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ ausgeschieden wird. Damit vermindert sich die Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ in den Jahren 2002, 2003 und 2004 um jeweils 2.500,00 Euro.

Die Abgabennachforderungen vermindern sich daher wie folgt:

Die Abgabennachforderungen vermindern sich daher wie folgt:

	Nachforderung DB bisher	Nachforderung DB neu	Nachforderung DZ bisher	Nachforderung DZ neu
2002	300,93 Euro	188,42 Euro	30,76 Euro	19,26 Euro
2003	298,02 Euro	185,52 Euro	30,46 Euro	18,96 Euro
2004	300,29 Euro	187,79 Euro	29,36 Euro	18,36 Euro

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung hat das prüfende Organ unter anderem festgestellt, dass dem an der Gesellschaft wesentlich beteiligten Geschäftsführer eine von der Gesellschaft angemietete Wohnung sowie ein im Betriebsvermögen der Gesellschaft stehendes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt wurden.

Der Prüfer erblickte darin einen Teil der Beschäftigungsvergütung des Geschäftsführers und errechnete zum ermittelten Wert Nachforderungen an DB und DZ.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und setzte mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden (unter anderem) die von ihm errechneten Abgaben fest.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung ist auszugsweise ausgeführt:

„ad 1) Sachbezug für die angemietete Wohnung inkl. Betriebskosten

Herr ... hat gemeinsam mit seiner Frau und den Kindern seinen Hauptwohnsitz in Seine Gattin ist beruflich als pragmatisierte Lehrerin in Wien tätig, die Kinder besuchen teilweise noch die Schule bzw. sind in der Ausbildung. In ... bzw. im Großraum Wien befindet sich auch der Freundeskreis der Familie Als Lebensmittelpunkt der Familie ...r ist daher ohne Zweifel ... zu sehen. Aufgrund der Berufstätigkeit der Gattin von Herrn ... ist die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht möglich. Insbesondere ist es auch nicht zumutbar, dass Frau ... ihre pragmatisierte Anstellung aufgibt.

Aufgrund seiner beruflichen Stellung als Geschäftsführer der ... GmbH in ... ist Herr ... jedoch gezwungen, seinen beruflichen Verpflichtungen in ... nachzukommen. Aus diesem Grund stellt die ... GmbH als Dienstgeber dem Geschäftsführer eine Dienstwohnung in ... zur Verfügung. Wenn beruflich erforderlich verbringt Herr ... maximal 2-3 (in der Regel jedoch wesentlich weniger) Nächte unter der Woche in dieser Dienstwohnung.

Die LStR führen in RZ 162 - ebenso wie die darin angeführte VwGH-Judikatur - aus, dass eine freie (unentgeltliche) überlassene Dienstwohnung nur dann keinen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellt, wenn der Dienstnehmer die Wohnung ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers in Anspruch nimmt und seine bisherige Wohnung beibehält.

Beide Kriterien sind im Falle von Herrn ... erfüllt:

Das ausschließliche Interesse des Arbeitgebers ergibt sich aus dem Fertigungsprozess der Gesellschaft. Die Gesellschaft produziert im Zweischichtbetrieb (1. Schicht 6:00 - 14:00 Uhr; 2. Schicht 14:00 - 22:00 Uhr), wobei zu Beginn der 1. Schicht aus produktionstechnischen Gründen sehr oft die Anwesenheit von Herrn ... erforderlich ist. Aufgrund der Größe der Ge-

sellschaft (rd. 32 Mitarbeiter) gibt es keine tiefe hierarchische Struktur, sodass umfangreiche Aufgaben, wie etwa die Produktionseinteilung, vom Geschäftsführer selber wahrgenommen werden müssen. Zudem ist wiederholt die Anwesenheit von Herrn ... auch am Abend für Repräsentationszwecke von Bedeutung (Verkaufsgespräche, Einschätzung der technischen Realisierbarkeit von Aufträgen) und für die abschließende Kontrolle der fertigen Produkte sowie der Fertigungsmaschinen am Ende der 2. Schicht notwendig. Aufgrund des Tätigkeitsprofils und den damit verbundenen Arbeitszeiten wäre Herr ... mehrmals in der Woche gezwungen, sein Haus in ... um 4:00 Uhr in der Früh zu verlassen und um ca. 24:00 Uhr in dieses wieder zurückzukehren. Bei winterlichen Fahrbedingungen sind auch frühere Abfahrts- und spätere Rückkehrzeiten möglich. Eine durchschnittliche Nachtruhe von ca. 4 Stunden ist jedoch nicht zumutbar. Abgesehen von den beruflichen Verpflichtungen hat Herr ... keinerlei privates Interesse an Aufhalten in Die Anwesenheit im Betrieb zu den produktionssensiblen Zeiten liegt im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers.

In der Judikatur des VwGH vom 19.3.1985, Zl. 84/14/0149 wird das ausschließliche Interesse des Arbeitgebers dann verneint, wenn sich der Arbeitnehmer durch eine Übersiedelung mit der Familie tägliche Fahrten im Ausmaß von zweimal 70 bzw. 80 km zwischen der Wohnung Arbeitsstätte erspart. Im Falle von Herrn ... ist eine Übersiedelung aufgrund der Berufstätigkeit der Gattin und der Ausbildung der Kinder nicht möglich und erfolgte daher nicht. Die bisherige Wohnung wird beibehalten und die täglichen Fahrten würden zweimal rd. 136 km in Anspruch nehmen.

Lt. Erkenntnis des VwGH vom 25.3.1999, Zl. 97115/0089 ist von einer Inanspruchnahme der Dienstwohnung im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers auszugehen, wenn die Wohnung - vergleichbar einem Hotelzimmer - nur an Tagen der Dienstaussübung zur Verfügung steht. Herr ... benützt die Dienstwohnung ausschließlich während der Ruhezeiten. Die Dienstwohnung hat daher ausschließlich den Charakter einer reinen Schlafstätte, um den Verpflichtungen im Interesse des Arbeitgebers ordnungsgemäß nachkommen zu können.

ad 2) Sachbezug Firmen-PKW

Im Rahmen der Prüfung wurde auch angeführt, dass bei der Benutzung des Firmen-PKW die Buchhaltungsbelege (Tankrechnungen) nicht mit den Eintragungen in den Fahrtenbüchern übereinstimmen würden. Daraus schloss der Prüfer unrichtig und nicht schlüssig auf eine Privatnutzung des Fahrzeuges.

Zunächst ist festzuhalten, dass es sich entgegen dem Bericht des Prüfers um keinen Firmen-PKW sondern einen als Kleinbus einzustufenden Chrysler Grand Voyager handelt. Diese Fahr-

zeugtype wurde ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers gewählt, da mit diesem Fahrzeug auch Lieferungen an Kunden durchgeführt werden müssen.

Hinsichtlich der angeblich mangelnden Übereinstimmung zwischen Buchhaltungsbelegen (Tankrechnungen) und den Fahrtenbüchern ist zunächst anzumerken, dass für reine Firmen-KFZ die Führung von Fahrtenbüchern überhaupt nicht erforderlich wäre. Im Falle der ... GmbH werden diese Fahrtenbücher freiwillig lediglich zur internen Kontrolle geführt. Da das genannte Fahrzeug nicht nur dem Geschäftsführer Herrn ... sondern auch weiteren Mitarbeitern zur Erledigung von Dienstfahrten zur Verfügung steht, verlangt Herr ... die Führung eines Fahrtenbuches, um jegliche Privatfahrten von Dienstnehmern zu verhindern.

Die Ausführungen des Prüfers, wonach die Tankrechnungen nicht mit den Fahrtenbüchern übereinstimmen, sind insofern unrichtig, als lediglich reine Tankfahrten vom Firmensitz zu der nächstgelegenen Tankstelle in rd. 300 m Entfernung aus verständlichen Gründen nicht separat in die freiwillig geführten Fahrtenbücher eingetragen wurden. Derartige reine Tankfahrten ergaben sich dann, wenn das Fahrzeug nach einer beruflichen Fahrt am Abend mit leerem Tank in Kindberg abgestellt wurde. Am nächsten Tag ersuchte Herr ... wiederholt andere Mitarbeiter (insbesondere seine Sekretärin) das Fahrzeug bitte bei der nahe liegenden Tankstelle aufzutanken. Wenn an solchen Tagen keine weiteren Fahrten mit dem Firmenfahrzeug unternommen wurden, kann es vorkommen, dass es Tankbelege von einzelnen Tagen gibt, an denen keine Fahrten in das Fahrtenbuch eingetragen wurden. Derartige "Tankfahrten" fanden meisten an Tagen nach bzw. vor einer Dienstreise statt.

Die im Bericht des Prüfers angeführte Aussage, dass das Firmenfahrzeug lt. Parteiengehör für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verwendet worden sei, bezieht sich ausschließlich auf Fahrten zwischen Firmensitz in ... und der in unmittelbarer Nähe des Firmensitzes (und oben bereits erörterten) Firmenwohnung in

Anzumerken ist auch, dass Herr ... ein Privatfahrzeug besitzt und weitere drei (!) Fahrzeuge auf Mitglieder der Familie von Herrn ... angemeldet sind. Auch das spricht gegen die Vermutung, dass Firmenfahrzeuge für Privatfahrten verwendet werden.

Allgemein ist zu den Ausführungen in dem Bericht des Prüfers festzuhalten, dass diese die Aussagen von Herrn ... teilweise verkürzt und damit missverständlich wiedergeben. Die Argumente des Geschäftsführers bleiben vollkommen unberücksichtigt. Die Begründung des Prüfers beinhaltet weitgehend lediglich Vermutungen und Annahmen ohne schlüssige Beweislage. Dies obwohl dem Prüfer die Argumente für die Firmenwohnung dargelegt wurden und seine Vermutungen hinsichtlich des Firmenfahrzeuges schlüssig widerlegt wurden. Die Schlussfolgerungen des Prüfers sind daher falsch. "

Mit Schreiben vom 27. November 2007 ersuchte das Finanzamt die Berufungswerberin um Ergänzung ihrer Ausführungen und Vorlage verschiedener Unterlagen.

Diesem Ersuchen kam die Berufungswerberin mit Schriftsatz vom 21. Dezember 2007 nach:

„1. Dienstwohnung:

Die Dienstwohnung von Herrn ... befindet sich nicht im Firmengebäude sondern an der Anschrift

Die Dienstwohnung besteht aus einem Vorzimmer, einem Flur, einem Wohnzimmer, einer Küche, einem Arbeitszimmer, einem Bad sowie einem Schlafrum und beinhaltet noch einen Balkon, ein Kellerabteil, einen Abstellraum und einen Autoabstellplatz. Die Gesamtnutzfläche beträgt 76,52 m²

Die Wohnung stand theoretisch allen Dienstnehmern der Gesellschaft zur Verfügung, wurde aber in der Praxis nur von Herrn ... alleine benützt. Diese aber nur deshalb, da die übrigen Dienstnehmer alle aus dem Raum ... kommen und für diese kein Bedarf für eine Dienstwohnung bestand. Außerdem wurde die Dienstwohnung auch von Geschäftspartner der ... GmbH verwendet, z.B.: ... GmbH aus Deutschland.

Der Mietvertrag über die Dienstwohnung liegt in Kopie bei.

Digitale Fotos können nicht vorgelegt werden, da Herr ... von der Dienstwohnung keine Fotos hat und Herr ... zwischenzeitlich in den Ruhestand getreten ist und im Zuge der Pensionierung die Dienstwohnung seitens der ... GmbH gekündigt wurde. Einen Lokalaugenschein müssten Sie daher mit den neuen Mietern oder den Eigentümern vereinbaren.

Ergänzend zu Ihren Fragen bezüglich der Dienstwohnung möchte ich noch einige Punkte zur Klarstellung anführen:

Herr ... war ab Jänner 1996 in Angelegenheiten der ... GmbH (zunächst Ankaufsgespräche) in ... tätig, ab März 1997 auch als Geschäftsführer. Anfangs war Herr ... überzeugt, dass die täglichen Fahrten von seinem Wohnort in ... nach ... machbar seien und sich daraus für die Gesellschaft keine Nachteile ergeben würden. Aufgrund der Notwendigkeit, in ... des Öfteren bereits mit Schichtbeginn um 06:00 Uhr anwesend zu sein (genauere Details siehe meine Berufung vom 17. Oktober 2005) und den mit den täglichen Fahrten einhergehenden Belastungen (insbes. im Winter) wurde für Herrn ... die genannte Dienstwohnung angemietet.

Da das Preisniveau für Mietwohnungen in ... sehr niedrig ist, wurde auf die Größe der Wohnung kein großes Augenmerk gelegt. Vielmehr wurde kurzfristig eine verfügbare Wohnung in der Nähe des Betriebes gesucht und angemietet. Von Seiten der ... GmbH wurde auch an die

Möglichkeit gedacht, Herrn ... für die wöchentlichen Übernachtungen ein Hotelzimmer zur Verfügung zu stellen. Diese Variante wurde jedoch aus folgenden Gründen wieder fallen gelassen:

- Suboptimale Infrastruktur im Raum ... hinsichtlich adäquater Unterbringungsmöglichkeiten in unmittelbarer Betriebsnähe*
- Bei durchschnittlich 8-10 Übernachtungen im Monat hätten die Hotelkosten die Kosten der Wohnung überstiegen*
- Wegfall der Hotelsuche. Je nach betrieblichem Bedarf war es Herrn ... aufgrund der Dienstwohnung möglich, seine Aufenthalte flexibel und kurzfristig zu planen.*

In Ihrem Ersuchen um Ergänzung führen Sie an, dass ein steuerpflichtiger Sachbezug vorliegt, wenn eine Dienstwohnung nach objektiven Kriterien als Mittelpunkt der Lebensinteressen verwendet werden kann und die eigene Wohnung beibehalten wird. Diese Ausführungen decken sich zwar mit den LStR RZ 162, finden jedoch keine Deckung in der Judikatur des VwGH. Lt. Erkenntnis des VwGH vom 25.11.1997, Zl. 93114/0109 stellt eine Dienstwohnung keinen geldwerten Vorteil dar, wenn der Arbeitnehmer sie ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers in Anspruch nimmt. Hinsichtlich des ausschließlichen Interesses des Arbeitgebers verweise ich sowohl auf meine Ausführungen in der Berufung vom 17. Oktober 2005 als auch auf die zuvor genannten Ausführungen. Im oben genannten Erkenntnis wird das ausschließliche Interesse des Arbeitgebers dann verneint, wenn dem Arbeitnehmer keine andere als die Dienstwohnung zur Verfügung steht. Herr ... hat aber seinen bisherigen Wohnsitz in ... (ein Einfamilienhaus) beibehalten. Während seiner Geschäftsführertätigkeit in ... war die Familie von Herrn ... Holzmeier (mit vier Kindern!) weiterhin in ... wohnhaft. Auch dies spricht aus der allgemeinen Lebenserfahrung dafür, dass Herr ... keinerlei privates Interesse an einer Wohnung in ... hatte.

Im Erkenntnis des VwGH vom 19.3.1985, Zl. 84/14/0149 wird das ausschließliche Interesse des Arbeitgebers verneint, weil sich der Arbeitnehmer durch die Übersiedlung mit der Familie tägliche Fahrten von bis zu 2x 80 km oder die Trennung von der Familie erspart. Im Fall von Herrn ... ist anzuführen, dass aufgrund der Berufstätigkeit der Ehegattin weder eine Übersiedlung der Familie nach ... möglich war, noch Fahrten im Ausmaß von bis zu 2x 80 km erspart blieben. Außerdem hat sich Herr ... auch nicht an den Tagen der Nutzung der Dienstwohnung die Trennung von seiner Familie erspart. Die bisherige Wohnung wurde aufgrund des Lebensmittelpunktes der Familie beibehalten. Die täglichen Fahrten würden sogar zweimal rd. 140 km in Anspruch nehmen. Herr ... hat versucht - so oft wie nur möglich - bei seiner Familie zu sein. Die Nächtigungen in ... wurden ausschließlich aus betrieblichem Interesse getätigt,

um der ... GmbH seinen vollen Arbeitseinsatz zu gewährleisten. Die fiktive Eignung einer Wohnung als Mittelpunkt der Lebensinteressen ist daher kein Kriterium für die Qualifikation der Wohnung.

Die Tatsache, dass mit der Pensionierung von Herrn ... die Wohnung im Juli 2007 gekündigt wurde, beweist zusätzlich, dass die Wohnung ausschließlich als Dienstwohnung zu betrachten ist. Da der neue Geschäftsführer aus dem Raum ... kommt, war die Weitermietung der Dienstwohnung nicht mehr erforderlich.

2. Sachbezug Firmen-Kfz

Hinsichtlich des Geschäftsführervertrages verweise ich auf die beigelegte Kopie.

Um sowohl die Privatnutzung des Kfz für Herrn ... selbst und auch für alle anderen Dienstnehmer zu verhindern, wurde auf Drängen des zweiten Geschäftsführers, der auch Geschäftsführer des Mehrheitsgesellschafters war, das freiwillige Führen von Fahrtenbüchern eingeführt, obwohl dies bei ausschließlichen Firmenfahrzeugen nicht erforderlich ist.

Vor Antritt einer Dienstreise waren die Kfz-Schlüssel beim Sekretariat abzuholen. Ebenso waren bei Rückkehr die Schlüssel beim Sekretariat abzugeben. Bei der Schlüsselerückgabe war außerdem sofort die Abfahrts- und Ankunftszeit, die zurückgelegten Kilometer sowie Zielort und Zweck der Reise bekanntzugeben. Die Daten wurden anschließend vom Sekretariat ins Fahrtenbuch eingetragen.

Die Fahrtenbücher der Jahre 2002-2004 liegen bei. ...

Außerdem möchte ich noch darauf hinweisen, dass Herr ... im Prüfungszeitraum selbst über ein Auto verfügte und auch auf die Familie ... drei weitere PKW angemeldet waren. Aus diesem Grund war die Benützung eines Firmen-Kfz aus Sicht von Herrn ... für private Zwecke nicht notwendig. Herr ... benutzte das Firmenfahrzeug (gemeinsam mit anderen Dienstnehmern) ausschließlich für Dienstfahrten."

Über die Berufung wurde erwogen:

Es steht außer Streit, dass an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 als „Dienstnehmer“ im Sinn des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 gelten und dass „Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988“ als „Arbeitslohn“ anzusehen sind und damit zur Bemessungsgrundlage für den DB und in der Folge für den DZ gehören.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenats kann nach allen Ausführungen der Berufungswerberin in den wieder gegebenen Schriftätzen kein Zweifel bestehen, dass die Wohnung dem Geschäftsführer ausschließlich im Zusammenhang mit dessen Aufgaben als Geschäftsführer zur Verfügung gestellt wurde und nicht etwa aus anderen, etwa in seiner Eigenschaft als Gesellschafter ihre Ursache findenden Gründen.

Die Ausführungen in den Schriftsätzen machen aber auch deutlich, dass die Zurverfügungstellung der Wohnung nicht der Gesellschaft sondern nur dem Geschäftsführer unmittelbar zugute kam, weil sich der Geschäftsführer bei Nutzung der Wohnung erhebliche Fahrtaufwendungen und insbesondere auch erhebliche Fahrtzeiten ersparte, die Berufungswerberin dadurch aber im Wesentlichen keinen zusätzlichen Nutzen hatte sondern lediglich die vertraglich ohnehin ausbedungenen Leistungen erhielt.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt daher zusammenfassend die Auffassung des Finanzamtes, dass der Wert der Zurverfügungstellung der Wohnung Teil der Beschäftigungsvergütung des Geschäftsführers war und daher zur Bemessungsgrundlage von DB und DZ gehört.

Der Berufung war daher in diesem Punkt ein Erfolg zu versagen.

Was die Privatnutzung eines Firmenfahrzeuges betrifft ist vorweg festzustellen, dass der Frage, ob es sich beim betreffenden Fahrzeug kraftfahrrechtlich um einen PKW oder ein anderes Fahrzeug handelt, keine Bedeutung zukommt. Auch die Beweggründe, weshalb ein entsprechendes Fahrzeug und nicht ein anderes angeschafft wurde, können keine entscheidende Rolle spielen.

Nach Einsichtnahme in die vorgelegten Fahrtenbücher hat der Unabhängige Finanzsenat auch keinen Zweifel an der Mangelhaftigkeit deren Führung.

So sind bei im Wesentlichen gleich belebenden Fahrtstrecken vom Betriebsort nach Wien und zurück Kilometerleistungen zwischen knapp mehr als 300 Kilometern (z.B. 3. September 2001, zweite Eintragung) und fast eintausend Kilometern (7. Oktober 2001) vermerkt.

Derartige Differenzen zwingen tatsächlich zum Schluss, dass privat begründete Fahrten, etwa auch solche zum Familienwohnsitz des Geschäftsführers als beruflich veranlasste eingetragen wurden.

Dennoch kommt der Berufung Berechtigung zu:

In dem die Beschäftigung des wesentlich beteiligten Gesellschafters als Geschäftsführer regelnden Vertrag („freier Dienstvertrag“ vom 24. Februar 1997) ist unter Punkt V. ausdrücklich und unmissverständlich fest gehalten, dass dem Geschäftsführer eine private Nutzung von Firmenfahrzeugen ausdrücklich untersagt ist.

Verwendete der „Geschäftsführer“ Firmenfahrzeuge dennoch für private Fahrten, und dazu gehören auch Fahrten zwischen der Arbeitsstätte und dem Zweitwohnsitz am Arbeitsort, so erfolgte die Verwendung entweder gegen den ausdrücklichen Willen des Auftraggebers oder sie erfolgte auf Grund seiner wesentlichen Beteiligung mit Billigung der Gesellschaft.

Es kann dahin gestellt bleiben, weshalb im konkreten Fall die „Privatnutzung“ tatsächlich erfolgt ist, Tatsache ist jedoch, dass diese Nutzung nicht Teil der Beschäftigungsvergütung des wesentlich Beteiligten war. Damit wurde aber der Wert der Nutzung zu Unrecht in die Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ einbezogen und der Berufung musste in diesem Punkt Folge gegeben werden.

Der Berufung war daher insgesamt, wie im Spruch geschehen, teilweise Folge zu geben.

Graz, am 15. November 2010