



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle XY
Senat 3

GZ. RV/0439-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 17. Juni 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 10. Juni 2003 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Einkommensteuer gem. § 99 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt am 10. Juni 2003 einen Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2002, mit welchem der Berufungswerberin insgesamt folgende Beträge zur Zahlung vorgeschrieben wurden:

Lohnsteuer	€	26.686,77
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	€	652,67
Einkommensteuer gem. § 99 EStG 1988	€	816,33

Von diesen Nachforderungen entfielen folgende Beträge auf die Versteuerung eines Vorteils aus dem Dienstverhältnis, welcher einem Arbeitnehmer durch die kostenlose zur Verfügung Stellung einer Wohnung zugeflossen ist:

Lohnsteuer	€	6.467,09
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	€	652,67

Begründet wurden diese Nachforderungen damit, dass die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Wohnung durch den Arbeitgeber im Allgemeinen ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis und damit steuerpflichtig sei. Der Dienstnehmer J.E. habe im Prüfungszeitraum gemeinsam mit seiner Gattin, die ebenfalls Dienstnehmerin der Berufungswerberin sei, eine Wohnung im Altenwohnheim der Berufungswerberin im Ausmaß von 94,5 m² bewohnt. Die Wohnung sei ganzjährig bewohnt worden. Der Dienstnehmer J.E. besitze in der gleichen Gemeinde ein Wohnhaus, das von ihm und seiner Gattin jedoch nicht bewohnt werde. Nach Ansicht des Finanzamtes sei im konkreten Fall (Ausmaß und Ausstattung der Wohnung, Mittelpunkt der Lebensinteressen, ganzjährige Bewohnung) von einer Steuerpflicht auszugehen und der Sachbezug entsprechend § 15 EStG 1988 zu versteuern.

Gegen diese, die kostenlose Bereitstellung der Wohnung betreffenden Nachforderungen wurde fristgerecht Berufung erhoben. Der Dienstnehmer J.E. sei im Jahr 1985 als Heimverwalter des Altenwohn- und Pflegeheimes angestellt worden. Grundvoraussetzung sei die Bereitschaft gewesen, die Dienstwohnung zu beziehen. Zu seinem dienstlichen Aufgabenbereich gehöre unter anderem die Wartung der gesamten Haustechnik (Heizung, Lüftung, Brandmeldeanlage usw.). Die Ansicht der Prüfungsorgane, der Dienstnehmer würde als Heimleiter nur in geringem Umfang Verwaltungsarbeiten übernehmen, entspreche nicht den Tatsachen. Die Anwesenheit des Dienstnehmers sei auch während der Nachtstunden dringend notwendig, da das anwesende Pflegepersonal auf keinen Fall in der Lage wäre, sich

um Probleme (Stromausfall, Rauchalarm usw.) zu kümmern, die mit dem Haus in Zusammenhang stünden.

Anfänglich sei dem Dienstnehmer eine verringerte Miete vorgeschrieben worden. Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung im Jahre 1993 wären Sachbezüge nachträglich der Besteuerung unterworfen worden. Das Finanzamt sei angesichts der Tatsache, dass der Dienstnehmer eine Miete zu bezahlen hatte, davon ausgegangen, dass die Wohnung nicht ausschließlich im Interesse des Dienstgebers bezogen worden sei. Die Berufungswerberin habe auf diesen Einwand reagiert und ab 1994 auf die Bezahlung der Miete verzichtet und in der Folge auch keinen Sachbezug verrechnet. Bei einer späteren Abgabenprüfung seien diesbezüglich keine Beanstandungen festgestellt worden.

Hingewiesen werde auch auf die Entscheidung des VwGH vom 20.1.1993, 90/13/0049. Der Dienstnehmer J.E. besitze in naher Entfernung zum Altenwohnheim ein Eigenheim, welches seit Antritt seiner Dienststelle leer stehe.

Im Zuge weiterer Sachverhaltserhebungen durch das Finanzamt teilte die Berufungswerberin mit, dass das Eigenheim des Dienstnehmers über eine Gesamtwohnnutzfläche vom 200 m² verfüge. Davon würden 120 m² auf seine Wohnung entfallen. Die Entfernung zwischen dem Arbeitsplatz und seinem Haus betrage ca. 1,5 km. Zudem wurde ein Ortsplan vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. August 2003 wurde der Berufung keine Folge gegeben. Das Finanzamt verneinte weiterhin das Vorliegen eines ausschließlichen Arbeitgeberinteresses. Die Tatsache, dass die Privatwohnung in der Zeit der Benutzung der Dienstwohnung leer stehe, könne keinen Einfluss auf die Qualifizierung der Wohnungsüberlassung als geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis haben, da es in der freien persönlichen Disposition des Dienstnehmers liege, ob er diese Wohnung leer stehen lasse oder sie anderweitig verwende.

Darauf hin beantragte die Berufungswerberin mittels einem wiederum als „Berufung“ bezeichneten Schreiben die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Explizit wurde darauf hingewiesen, dass der Dienstnehmer den gegenständlichen Dienstposten nicht erhalten hätte, wenn er nicht bereit gewesen wäre seine Privatwohnung aufzugeben und in die Dienstwohnung zu übersiedeln. Die Privatwohnung würde in Größe und Ausstattung mit der Dienstwohnung durchaus vergleichbar sein, weshalb die Überlassung der Dienstwohnung keinen steuerpflichtigen Sachbezug darstellen würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 15 Abs. 1 EStG 1988 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. § 15 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt, dass geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und andere Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind.

In § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl. 1992/642, bzw. in § 2 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II 2001/416, wird die Höhe des geldwerten Vorteils durch die Überlassung von Wohnraum geregelt.

Im gegenständlichen Fall ist folgender Sachverhalt unstrittig:

Der Dienstnehmer J.E. wurde seit dem Jahr 1985 als Heimverwalter im Altenwohn- und Pflegeheim der Berufungswerberin tätig. Bereits anlässlich des Auswahlverfahrens wurde klar gestellt, dass nur ein Bewerber, der sich bereit erklärt, die arbeitgebereigene Dienstwohnung zu beziehen, für diese Tätigkeit in Frage kommt. Von J.E. wurde eine diesbezügliche verbindliche Erklärung am 26. Dezember 1984 abgegeben. Die Benutzung der Dienstwohnung wurde seitens der Berufungswerberin deshalb als notwendig erachtet, weil der Dienstnehmer neben administrativen Tätigkeiten auch den „baulichen Betrieb“ (Heizung, Installationen, Mobiliar, Reparaturen) zu überwachen und zu besorgen und die Außenanlagen (Gartenanlagen, Winterdienst) zu betreuen hatte.

Die Berufungswerberin überließ ihm in der Folge ab Begründung des Dienstverhältnisses eine 94,5 m² große Wohnung zur Nutzung, welche von J.E. zusammen mit seiner Gattin und seinen drei Kindern bezogen wurde. Vor Bezug der Dienstwohnung lebte der Dienstnehmer zusammen mit seiner Familie in einer 120 m² großen Wohnung in seinem 1971 errichteten Eigenheim, welches sich unweit (ca. 2 km) von der Dienstwohnung entfernt befand. Eine weitere im Eigenheim befindliche Kleinwohnung wurde seit 1978 von einem deutschen Ehepaar als Ferienwohnsitz benutzt.

Anfänglich bezahlte der Dienstnehmer für die Benützung der Dienstwohnung eine (verringerte) Miete. Im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung im Jahre 1993 wurde die Wohnungsüberlassung als geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis angesehen und entsprechend bewertet und besteuert. Als Reaktion auf die daraus resultierende Abgabennachforderung verzichtete die Berufungswerberin ab 1994 auf die Bezahlung der Miete und verrechnete auch keinen Sachbezug.

Mit dem Thema „Wohnraumüberlassung als Vorteil aus dem Dienstverhältnis“ hat sich die Judikatur in zahlreichen Erkenntnissen beschäftigt. Dabei wurde wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Wohnung durch den Arbeitgeber grundsätzlich einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellt und damit steuerpflichtig ist (vgl. zB VwGH 31.3.1992, 87/14/0060; VwGH 16.12.1998, 97/13/0180; VwGH 12.9.2002, 98/15/0118). Weiters wurde ebenfalls deutlich zum Ausdruck gebracht, dass eine freie Dienstwohnung keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis und daher auch keine Einnahme im Sinne des § 15 EStG 1988 darstellt, wenn sie der Arbeitnehmer ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers in Anspruch nimmt.

Im vorliegenden Fall bezieht sich die Berufungswerberin auf zwei Punkte, welche gegen eine steuerpflichtige Behandlung des überlassenen Wohnraumes sprechen würden. Einerseits wäre es nämlich Voraussetzung für die Bestellung des Dienstnehmers als Heimleiter gewesen, dass er in die Dienstwohnung einzieht. Andererseits habe er während der Zeit des Dienstverhältnisses über eine Wohnung in seinem Eigenheim verfügt, welche im räumlichen Nahbereich der Arbeitsstelle gelegen sei.

1) Bezug der Dienstwohnung als Anstellungsvoraussetzung

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung VwGH 2.8.2000, 97/13/0100, unzweifelhaft zum Ausdruck gebracht, dass das Bestehen des Dienstgebers auf der Benutzung der Dienstwohnung der Qualifizierung einer Dienstwohnung als geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis für sich allein nicht entgegensteht (vgl. auch VwGH 12.9.2002, 98/15/0118).

Im damals zu entscheidenden Fall beantragte ein als Hausarbeiter eines Wiener Pensionistenheimes beschäftigter Dienstnehmer die Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer, da der Arbeitgeber die Möglichkeit der kostenlosen Benutzung einer Dienstwohnung als Vorteil aus dem Dienstverhältnis angesehen und bei der Lohnverrechnung einen entsprechenden Sachbezugswert angesetzt hat. Der Hausarbeiter vertrat den Standpunkt, die Benutzung der Wohnung erfolge im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers.

2) ausschließliches Arbeitgeberinteresse

Der genannte Fall ist mit dem nunmehr zu entscheidenden in einzelnen Punkten durchaus vergleichbar. Die Berufungswerberin führt nämlich in ihren Eingaben aus, dass die Benutzung der gegenständlichen Dienstwohnung ebenfalls in ihrem ausschließlichen Interesse gelegen sei.

Zur Abklärung des Aufgabengebietes des Heimverwalters wurde die Berufungswerberin mit Schreiben vom 29. Juni 2004 ersucht, eine genaue Arbeitsplatzbeschreibung vorzulegen. Diesem Ersuchen kam die Berufungswerberin mit Eingabe vom 13. Juli 2004 nach.

Demzufolge umfasst der Verwaltungsbereich des Altenwohn- und Pflegeheimes folgende Aufgabenstellungen:

- Aufnahme von Heiminsassen im Einvernehmen mit der Pflegedienstleitung und lt. Weisung der Gemeindeführung
- Abwicklung finanzieller Belange der Insassen (Verpflegungsgebührenregelung, Beitragsleistung der Angehörigen, Beihilfen des Landes, ...)
- Betreuung der Insassen außerhalb der Pfllegetätigkeit (hauswirtschaftliche Besorgungen, Behördenangelegenheiten)
- allgemeine Personalangelegenheiten (Personalbedarf, Dienstplanung in Abstimmung mit Pflegedienstleitung, Leitung des inneren Dienstes des Altenwohnheimes)
- Aktivierung und Anregung zur Insassenbeschäftigung und Kontaktpflege, Sorge um das soziale Wohlbefinden, Organisation von Veranstaltungen
- Regelung des laufenden versorgungsmäßigen Betriebes des Hauses
- Überwachung und Besorgung des baulichen Betriebes (Heizung, Installationen, Mobilar, Reparaturen) und Betreuung der Außenanlagen (Gartenanlagen, Winterdienst)

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ergibt sich aus den angeführten Punkten keine stichhaltige Grundlage für eine unbedingte betriebsnotwendige ständige Anwesenheit des Heimverwalters im Betrieb. Lediglich der letzte Punkt zeigt Tätigkeiten auf, welche eine Anwesenheit des Heimverwalters auch zu „unüblichen“ nicht vorher planbaren Zeiten als vorteilhaft erscheinen lassen. In diese Richtung geht auch die Argumentation der Berufungswerberin, nach der der Heimverwalter für die gesamte Wartung der Haustechnik zuständig sei. Dieses Argument überzeugt jedoch nicht vollständig, weil derartige Wartungsangelegenheiten regelmäßig durch Wartungsverträge mit Spezialfirmen abgedeckt sind. Letztlich wird noch angeführt, dass die Anwesenheit des Dienstnehmers auch während der Nachtstunden dringend notwendig wäre, da er sich gegebenenfalls um Probleme wie Stromausfall, Rauchalarm usw. zu kümmern habe. Auch wenn derartige Aufgaben vom Heimverwalter zu bewältigen sind, zeigt dies ein ausschließliches Arbeitgeberinteresse an der Benutzung der Dienstwohnung nicht auf, da die nur sporadisch auftretenden Störfälle wohl problemlos auch dann zu beseitigen wären, wenn der Heimverwalter nicht in der Dienstwohnung, sondern in seinem Eigenheim wohnen würde, welches in räumlicher Nähe zum Altenwohn- und Pflegeheim liegt.

Tatsache im vorliegenden Fall ist jedoch, dass die Berufungswerberin den Bezug der Dienstwohnung zur Voraussetzung für das Eingehen des Dienstverhältnisses gemacht hat. Unterstellt man somit, dass ein Interesse des Arbeitgebers am Bezug der Dienstwohnung

bestanden hat, welches möglicherweise auch nur darin bestand, dass im Altenwohn- und Pflegeheim eine Wohnung für den Heimverwalter vorgesehen wurde, ist in der Folge aus der Sicht des Arbeitnehmers zu untersuchen, ob bei ihm nicht auch ein Interesse am Bezug der Dienstwohnung bestanden hat. Dies deshalb, weil - wie bereits oben ausgeführt – weder das Bestehen des Arbeitgebers auf den Bezug der Dienstwohnung, noch das Vorliegen eines erheblichen betrieblichen Interesses des Dienstgebers an der Benutzung der Dienstwohnung für sich allein der Qualifizierung einer Wohnungsüberlassung als Vorteil aus dem Dienstverhältnis entgegenstehen. Die Beurteilung der Überlassung einer Dienstwohnung als nicht steuerbar setzt nämlich die Ausschließlichkeit des Interesses des Arbeitgebers an der Benutzung der Dienstwohnung durch den Dienstnehmer derart voraus, dass nach Lage des konkreten Einzelfalles ein dem Dienstnehmer aus der Überlassung an ihn resultierender Vorteil schlechthin nicht besteht (VwGH 2.8.2000, 97/13/0100).

Welche Umstände sprechen im vorliegenden Fall für ein nicht ausschließliches Arbeitgeberinteresse:

Die zur Verfügung gestellte Wohnung hat dem Dienstnehmer zusammen mit seiner gesamten Familie (Ehefrau und drei Kinder) ab 1985 als Wohnsitz gedient. Dies ergibt sich zweifelsfrei aus der Anmeldung der gesamten Familie in der Dienstwohnung als Hauptwohnsitz und der Vorhaltsbeantwortung vom 13. Juli 2004. Nun stellt aber die Tatsache, dass die Dienstwohnung als Familienwohnsitz und somit Mittelpunkt der Lebensinteressen gedient hat, zweifelsfrei einen Anhaltspunkt dafür dar, dass die Benutzung der Wohnung nicht im ausschließlichen Arbeitgeberinteresse stattgefunden hat.

Auch wurde vom Heimverwalter für die Benutzung der Dienstwohnung anfänglich ein Entgelt geleistet. Hätte ein ausschließliches Arbeitgeberinteresse am Bezug der Dienstwohnung bestanden, wäre der Dienstnehmer wohl nicht verhalten gewesen, dafür aus seinem versteuerten Einkommen laufende Zahlungen zu leisten. Dass ab dem Jahr 1994 keine Miete mehr zu bezahlen war, resultierte nicht etwa aus einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse oder Interessenslagen, sondern nach den Ausführungen der Berufungswerberin selbst lediglich aus dem Umstand, dass es anlässlich einer Lohnsteuerprüfung im Jahr 1993 zu einer Nachversteuerung des Sachbezuges „Wohnung“ gekommen ist. Durch die Möglichkeit seiner Familie in der Dienstwohnung eine für ihn ab 1994 sogar kostenlose angemessene Unterkunft zu bieten, wird aber nicht – wie die Berufungswerberin vermeint – das ausschließliche Arbeitgeberinteresse zum Ausdruck gebracht, sondern das **Arbeitnehmer**interesse an der Benutzung noch stärker transparent. Welcher Familienvater kann ein Interesse an einer familiengerechten kostenlosen Wohnung ableugnen ?

In diesen beiden Punkten ist auf das oben erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. August 2000 zu verweisen, in welchem ausdrücklich ausgeführt wird, dass die Möglichkeit der Benutzung der Dienstwohnung auch durch die Familie des Arbeitnehmers und

die Tatsache des Vorliegens einer Gegenleistung (im Erkenntnis die unentgeltliche Verrichtung verschiedener zusätzlicher Arbeiten, im nunmehr zu entscheidenden Fall anfänglich die Bezahlung von Miete) entscheidend gegen ein ausschließliches Arbeitgeberinteresse an der Benutzung sprechen.

Weiters ist nicht abstreitbar, dass sich der Dienstnehmer die tägliche Fahrt zum Arbeitsplatz erspart. Auch wenn es sich dabei um lediglich kurze Strecken handelt, ist dies insbesondere deshalb zu beachten, weil auf Grund der Art der Tätigkeit Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch mehrmals täglich anfallen könnten.

Dass dem Dienstnehmer auf Grund der Wohnungsüberlassung noch weitere (ideelle) Vorteile entstanden sind, ist ebenfalls von Relevanz (VwGH 16.12.1998, 97/13/0180). Da der Heimverwalter lt. Berufung für die Behebung von plötzlich und unerwartet auftretenden Problemen (zB Stromausfall, Rauchalarm usw.) zuständig ist, ist es für ihn sicherlich von Vorteil im Hause anwesend zu sein und ohne Zurücklegung von, wenn auch kurzen, Fahrtstrecken insbesondere während der Nachtzeiten und bei allenfalls schlechten Straßenbedingungen speziell im Winter tätig werden zu können. Gleiches gilt für die zu seinen Aufgaben gehörende Entgegennahme von Lieferungen oder das Auf- und Zusperrern des Gebäudes. Derartige Aufgaben sind, vor allem wenn sie in den frühen Morgenstunden oder späteren Abendstunden zu verrichten sind, wesentlich bequemer und angenehmer zu erledigen, wenn man sich ohnehin im Gebäude befindet, weil man dort wohnt. Weiters ergibt sich aus dem von der Berufungswerberin übermittelten Sitzungsprotokoll des Gemeinderates vom 18. März 1985, dass auch die Ehegattin des Dienstnehmers zur Mitarbeit im Altenwohn- und Pflegeheim angehalten ist, soweit sie benötigt wird. Eine derartige nach Bedarf anfallende Mitarbeit ist – auch wenn diesbezüglich keine konkreten Feststellungen zu treffen sind – wohl auch als Gegenleistung für die anfänglich verringerte Miete für die Benützung der Dienstwohnung zu werten und ist eine solche Mitarbeit naturgemäß leichter und problemloser möglich, wenn sich die Wohnung der Familie im Gebäude befindet. Es ist somit davon auszugehen, dass auch aus diesen Gründen ein nicht zu vernachlässigendes Arbeitnehmerinteresse an der Benutzung der Dienstwohnung gegeben war.

3) eigene Wohnung im örtlichen Nahbereich

Unter Hinweis auf das Erkenntnis VwGH 20.1.1993, 90/13/0049, wird seitens der Berufungswerberin darauf hingewiesen, dass der Dienstnehmer im Jahr 1971 ein Eigenheim errichtet hat, welches sich in einer Entfernung von ca. zwei Kilometern Luftlinie zum Altenwohn- und Pflegeheim befindet.

In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof eine Berufungsentscheidung aufgehoben, weil die belangte Behörde nicht darauf eingegangen ist, ob die im damaligen Fall zur Verfügung gestellte Wohnung im ausschließlichen Arbeitgeberinteresse bewohnt wurde. Durch die Aussagen in diesem und anderen Erkenntnissen (vgl. zB VwGH 25.11.1997,

93/14/0109; VwGH 12.9.2002, 98/15/0118) steht fest, dass eine Dienstwohnung, welche die einzige Wohnmöglichkeit des Dienstnehmers und seiner Familie darstellt, jedenfalls nicht im ausschließlichen Arbeitgeberinteresse bewohnt wird. Aus dem Erkenntnis ist jedoch nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht zwingend ableitbar, dass der Besitz und die Nutzungsmöglichkeit einer eigenen Wohnung im Nahbereich der Dienstwohnung jedenfalls zu einer Inanspruchnahme der Dienstwohnung im ausschließlichen Arbeitgeberinteresse führt. Vielmehr ergibt sich aus den Ausführungen im Erkenntnis VwGH 2.8.2000, 97/13/0100, eindeutig, dass der Einwand des Beschwerdeführers, im Hinblick auf eine existente Privatwohnung habe ein Wohnbedürfnis an der Dienstwohnung nicht bestanden, der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen konnte.

Im nunmehr zu entscheidenden Fall ist unstrittig, dass der Dienstnehmer der Berufungswerberin in einer Entfernung von ca. zwei Kilometern von der Arbeitsstelle ein Eigenheim besitzt. Dieses Eigenheim besteht aus zwei Wohnungen, wobei eine Wohnung von 1978 bis 2003 dauervermietet war. Die zweite Wohnung stand leer bzw. wurde – wie die Berufungswerberin in späteren Eingaben ausführte – an Wochenenden und während desurlaubes vom Dienstnehmer benützt.

Als Vorteil aus dem Dienstverhältnis ist aber nicht die Ersparnis von Aufwendungen für eine Privatwohnung, sondern der Sachwert der Überlassung der Dienstwohnung anzusehen. Zu einem derartigen Vorteil kann es somit auch kommen, wenn über eine private Wohnung verfügt wird. Letztlich liegt es in der freien persönlichen Disposition des Arbeitnehmers, seine private Wohnung leer stehen zu lassen, sie als Zweitwohnsitz zu benützen oder zu vermieten. Insbesondere in einer Fremdenverkehrsregion gibt es mannigfache Möglichkeiten, Appartements in der Saison kurzfristig zu vermieten, sodass es dem Dienstnehmer letztlich frei gestanden ist, die von ihm nicht genutzte Wohnung anderweitig zu verwenden. Dies insbesondere deshalb, weil ihm bereits bei Eingehen des Dienstverhältnisses klar sein musste, dass die Dienstwohnung für die kommenden Jahrzehnte den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen darstellen wird. Wenn er sich trotzdem dazu entscheidet, die Wohnung leer stehen zu lassen bzw. sie an Wochenenden oder während desurlaubes selbst zu benützen, kann dies zu keiner Änderung hinsichtlich der Interessenslage für die Benützung der Dienstwohnung führen. Vielmehr ergibt sich aus der Tatsache, dass der Dienstnehmer zusammen mit seiner Familie den Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Dienstwohnung begründet hat, dass ihm die Benutzung der Dienstwohnung auch private Vorteile zukommen hat lassen. Wäre dies nämlich nicht der Fall, hätte seine Familie weiterhin im Eigenheim gelebt.

4) Zusammenfassung:

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Überlassung einer freien Dienstwohnung durch den Arbeitgeber regelmäßig einen geldwerten

Vorteil und somit eine Einnahme im Sinne des § 15 EStG 1988 dar. Nur wenn die Dienstwohnung im ausschließlichen Interesse des Arbeitnehmers bewohnt wird, liegt ein nicht steuerbarer Zufluss vor.

Weder das Bestehen des Dienstgebers auf Benutzung der Dienstwohnung noch das Vorliegen eines erheblichen betrieblichen Interesses des Dienstgebers an der Benutzung der Dienstwohnung steht einer Qualifizierung der (kostenlosen) Zurverfügungstellung als geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis entgegen. Nur wenn dem Arbeitnehmer durch die Überlassung der Dienstwohnung nach Lage des konkreten Einzelfalles überhaupt kein daraus resultierender Vorteil zufließt, ist das Kriterium der Ausschließlichkeit des Interesses des Arbeitgebers erfüllt (VwGH 2.8.2000, 97/13/0100).

Im vorliegenden Fall ist auf Grund der Ausführungen unter Pkt. 2 offensichtlich, dass dem Dienstnehmer durch die Überlassung der Dienstwohnung Vorteile und Annehmlichkeiten entstanden sind, welche die Ausschließlichkeit des Arbeitgeberinteresses als nicht gegeben erscheinen lassen. Liegt aber kein ausschließliches Arbeitgeberinteresse vor, ist eine Versteuerung des Vorteils aus dem Dienstverhältnis entsprechend § 15 Abs. 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. 1992/642, bzw. § 2 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II 2001/416, vorzunehmen. Hinsichtlich der Höhe der vom Finanzamt angesetzten Werte wurden in der Berufung keine Einwendungen erhoben und ergeben sich aus dem Verwaltungsakt keine Ansätze, die Anlass dazu wären, die Richtigkeit der Berechnung in Zweifel zu ziehen. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. Oktober 2004