



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., vertreten durch Dr. Mayer GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen v. 15. Juni 1999, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1996 bis 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Nachforderung an Lohnsteuer vermindert sich von S 58.367,-- (€ 4.241,70) um S 35.640,-- (€ 2.590,06) auf S 22.727,-- (€ 1.651,64) und diejenige an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen von S 172.771,-- (€ 12.555,76) um S 2.854,-- (€ 207,41) auf S 169.917,-- (€ 12.348,35) sowie an DZ von S 18.430,-- (€ 1.339,36) um S 305,-- (€ 22,17) auf S 18.125,-- (€ 1.317,19).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Fälligkeit der Abgaben erfährt keine Änderung.

### **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**

Bei der über den Zeitraum vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1998 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung beanstandete das Erhebungsorgan u.a. folgende Punkte:

1. Erhöhung der Sachbezugswerte Firmen - PKW (Nachforderung Lohnsteuer S 15.091,91, DB S 1.655,46, DZ S 176,58):

Der Sachbezugswert für die Privatnutzung von Firmen-PKW sei zwar mit 1,5 % berechnet, als Basis sei jedoch der Händler-Einkaufspreis zuzüglich Nova und Ust angesetzt worden. Die Sachbezugswerte seien generell um 10 % erhöht (ortsübliche Preisnachlässe) worden.

2. Nachversteuerung von Provisionen an Arbeitnehmer (Nachforderung Lohnsteuer S 25.815,20, DB S 3.998,70, DZ S 426,53)

Für die Vermittlung von Neu- und Gebrauchtwagen hätten Arbeitnehmer Provisionen erhalten. Der enge wirtschaftliche Zusammenhang mit der "Haupttätigkeit" bewirke, dass die vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für eine erbrachte Leistung (Vermittlung von Kunden) bezahlten Gelder dem laufenden Bezug zuzurechnen seien.

3. Nachversteuerung von Versicherungsprämien (Nachforderung Lohnsteuer S 17.459,96, DB S 2.162,34 und DZ S 230,65).

In der Buchhaltung (Kto 54200) seien Prämien für eine Lebensversicherung ausgewiesen. Laut Auskunft der Geschäftsführerin CL. seien für die vier leitenden Angestellten Lebensversicherungen abgeschlossen und unter dem Titel "Aufwendungen für Zukunftsicherung" gemäß § 3 Abs. 1 Z. 15 EStG steuerfrei behandelt worden. Die Steuerfreiheit würde nur dann zustehen, wenn eine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern betroffen wäre (z.B. alle Außendienstmitarbeiter und dgl.). Die vier leitenden Angestellten der insgesamt 22 Angestellten des Betriebes würden jedoch keine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern darstellen. Die Steuerfreiheit sei daher zu verneinen.

4. DB- und DZ-Nachverrechnung von den Bezügen des Gesellschafter-Geschäftsführers GL. (Nachforderung DB S 164.964,24 und DZ 17.596,19).

Unter Hinweis auf die Sachverhaltsdarstellungen im Berufungsverfahren über den Prüfungszeitraum 1994 u. 1995 seien auch im Zeitraum 1996 bis 1998 die Bezüge des mit 99 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einzubeziehen.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsauffassung des Erhebungsorganes an und schrieb der Berufungswerberin mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 15. Juni 1999 S 58.367,-- an Lohnsteuer, S 172.771,-- an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und S 18.430,-- an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachentrichtung vor.

Dagegen wurde durch den seinerzeitigen bevollmächtigten Vertreter berufen.

Zu 1. Erhöhung der Sachbezugswerte Firmen-PKW:

Entsprechend der RZ 168 der LStR 1999 seien als Sachbezug ein monatlicher Betrag von 1,5 % der Anschaffungskosten des Fahrzeuges anzusetzen. Diese Vorgangsweise sei von der Berufungswerberin eingehalten worden. Eine generelle Erhöhung um 10 % sei weder im Gesetz noch in den LStR vorgesehen.

Zu 2. Nachversteuerung von Provisionen an Arbeitnehmer:

Die Provisionen an die Arbeitnehmer seien für eine Vermittlungstätigkeit bezahlt worden, die außerhalb der Dienstzeit verrichtet werde und es hiezuvom Arbeitgeber vertraglich keine Verpflichtung gebe. Da es sich ausschließlich um Dienstnehmer des Innendienstes handle, würden diese Einkünfte nicht zu denen aus nichtselbständiger Tätigkeit zählen (VwGH 9.3.1967, 499/66).

Zu 3. Nachversteuerung von Versicherungsprämien:

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung seien die an Frau EL., Herrn AL., Herrn JP. und Herrn GLJ. bezahlten Lebensversicherungen der Lohnsteuer unterzogen worden. In der Begründung werde angeführt, dass es sich um keine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern handle. Diese Feststellung sei unrichtig, weil es sich um die Gruppe jener Angestellten handle, die mit Geschäftsführungsaufgaben betraut seien. Diese Gruppe sei zu vergleichen mit den in RZ 76 der LStR angeführten Gruppen Chauffeure, Monteure bzw. Außendienstpersonal.

Zu 4. DB- und DZ-Nachverrechnung von den Bezügen des Gesellschafter-Geschäftsführers GL: Diesbezüglich werde auf die Begründung des Rechtsmittels betreffend den Prüfungszeitraum 1993 bis 1995 verwiesen.

Am 15.11.2002 gab Frau CL., welche im Prüfungszeitraum Geschäftsführerin war, ua.

Folgendes zu Protokoll:

Zum damaligen Zeitpunkt habe es sich bei den Personen mit Beiträgen von Versicherungsprämien für die Zukunftsicherung um die "Gruppe der leitenden Angestellten" gehandelt, und zwar sei EL. Geschäftsführerin in G., Herr JP. sei Karosserieverantw. Spenglerei, Lackiererei u. Kundendienst gewesen und habe den Chef vertreten, AL. sei Geschäftsführer in G. und GLJ sei Verkaufsleiter gewesen. Ab 2001 seien die Meister und Kundendienstverantwortlichen in G. und H. sowie die Geschäftsführer-Stellvertreterin in die

Begünstigung der Zukunftssicherung einbezogen worden.

Laut CL. hätten nur die Verkäufer und leitenden Angestellten den Auftrag gehabt, Autos zu verkaufen. Falls Kunden an Mechaniker, Lackierer u. dgl. zwecks Autokäufen oder Autoverkäufen herangetreten seien, hätten diese den Auftrag an die Verkäufer zur Abwicklung weitergegeben und im Falle eines Abschlusses sei ihnen eine Provision gewährt worden.

Zu dieser Niederschrift teilte die bevollmächtigte Vertreterin in der Eingabe vom 7.2.2003 mit, dass sie hinsichtlich der Nachversteuerung von Versicherungsprämien die Funktionen und Verantwortungsbereiche der Mitarbeiter als Gruppe von Arbeitnehmern, für die eine Zukunftssicherung abgeschlossen worden sei, klarstellen möchte. Mit Gruppe "leitende Angestellte" habe CL. die 2. Führungsebene im Bereich Verkauf und Administration der Betriebsstätte H. und G. gemeint. Die echten leitenden Personen der Gesellschaft seien Frau CL. und Herr GL. als Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen.

EL. sei Betriebsstättenleiterstellvertreterin und Verwaltungsverantwortliche für G.,

JP. sei Betriebsstättenleiterstellvertreter für H.,

AL. sei Betriebsstätten- und Verkaufsleiter in G. und

GLJ. sei Betriebsstättenstellvertreter und Verkaufsleiter in H. gewesen.

Im Prüfungszeitraum 1996 - 1998 seien demnach für die Gruppe der Betriebsstättenleiter, deren Stellvertreter sowie den Verkaufsleitern und den Verwaltungsverantwortlichen der Betriebsstätten, die Führungsaufgaben wahrnehmen würden, Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung der Arbeitnehmer geleistet worden, die gemäß § 3 Abs. 1 Z. 15 EStG steuerfrei seien. Im Jahr 2001 seien die begünstigten Dienstnehmer um die Gruppe der Meister und Kundendienstverantwortlichen erweitert worden.

Punkt 4 des Rechtsmittels, betreffend die DB- und DZ-Pflicht von den Bezügen des Gesellschafter-Geschäftsführers GL. werde zurückgezogen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Erhöhung der Sachbezugswerte Firmen-PKW:**

Gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile, wie die Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung, mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Nach § 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993 (BGBl 1992/642) ist ein Sachbezug von 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 7.000 S monatlich, anzusetzen, wenn

für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen.

Da sich der Mittelpreis des Verbrauchsortes nur sehr zeitaufwändig ermitteln lässt, wurde die Verordnung erlassen, um für die gängigsten Sachbezüge eine leicht praktikable Handhabung der Sachbezugsbewertung zur Hand zu haben. § 4 Abs. 1 der Verordnung normiert ausdrücklich, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges Basis für die Kfz-Sachbezugsermittlung sind. Es mag zutreffen, dass bei einem Autohaus die Anschaffungskosten für ein Kraftfahrzeug geringer sind als wenn ein Kleingewerbetreibender einen PKW erwirbt, um ihn einem Arbeitnehmer auch für Privatfahrten zur Verfügung zu stellen. Da die Verordnung aber bei der Privatnutzung eines Firmen-PKW als Berechnungsbasis die tatsächlichen Anschaffungskosten normiert, kann - wie auch bei den anderen in der Sachbezugsverordnung geregelten Sachbezügen - auf den Mittelpreis des Verbrauchsortes nicht Bezug genommen werden. Da die Berufungswerberin den Sachbezug auf der Basis der tatsächlichen Anschaffungskosten der Kraftfahrzeuge richtig berechnet hat, hat die im Zuge der Lohnsteuerprüfung vorgenommene Erhöhung der Sachbezugswerte zu entfallen.

In diesem Punkt ist dem Rechtsmittel Erfolg beschieden.

## 2. Nachversteuerung von Provisionen an Arbeitnehmer:

Provisionen sind dann lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie im Rahmen des Dienstverhältnisses anfallen. Führt ein Arbeitnehmer eine Vertretertätigkeit außerhalb seiner Dienstzeit aus und ist er hiezu von seinem Arbeitgeber vertraglich auch nicht verpflichtet, ist diese Vertretertätigkeit nicht dem vertraglichen Arbeitsbereich eines Arbeitnehmers im Innendienst zuzurechnen. Es liegen daher diesbezüglich keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (vgl. VwGH 9.3.1967, 499/66).

Laut der zu Protokoll gegebenen Aussage der ehemaligen Geschäftsführerin hatten im Prüfungszeitraum nur die Verkäufer und leitenden Angestellten den Auftrag, Autos zu verkaufen. Geringe Provisionen für eine Vermittlungstätigkeit wurden aber auch an andere Berufsgruppen, wie Mechaniker, Lageristen, Lackierer, Spengler, also an Arbeitnehmer im Innendienst bezahlt, die dazu vertraglich nicht verpflichtet waren und dies außerhalb der Dienstzeit taten. Nachzuversteuern sind also hier nur die an den Kundendienstleiter JP. ausbezahlten Provisionen. Dadurch vermindert sich die Lohnsteuernachforderung in diesem Punkt von S 25.815,20 um S 20.548,-- auf S 5.267,20. Beim Dienstgeberbeitrag und DZ

kommen dazu noch die an die Geschäftsführerin CL. ausbezahlten Provisionen (die Einkommensbesteuerung erfolgte bereits im Zuge der Veranlagung), sodass sich in diesem Punkt eine Nachforderung von S 2.799,79 an DB (Verminderung gegenüber Erstbescheid um S 1.198,91) und S 298,64 an DZ (Verminderung gegenüber Erstbescheid um S 127,89) ergibt.

### 3. Nachversteuerung von Versicherungsprämien:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 sind Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftsicherung seiner Arbeitnehmer, soweit diese Zuwendungen an alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen seiner Arbeitnehmer geleistet werden oder dem Betriebsratsfonds zufließen und für den einzelnen Arbeitnehmer 4.000 S jährlich nicht übersteigen, steuerfrei. Wie der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen ausgeführt hat, setzt die Steuerfreiheit der durch Maßnahmen der Zukunftsicherung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber gewährten Begünstigung einer Gruppe seiner Arbeitnehmer voraus, dass die unterschiedliche Vorgangsweise sachlich begründbar und nicht willkürlich ist.

Gruppenmerkmale müssen betriebsbezogen sein, um die unterschiedliche Behandlung zu rechtfertigen. Die handelsrechtliche Stellung sagt über betriebsbezogene Gruppenmerkmale nichts aus (vgl VwGH 28.5.2002, 96/14/0040).

Strittig ist allein, ob die vier Dienstnehmer, für die im Prüfungszeitraum von der Berufungswerberin Prämien für die Zukunftsicherung geleistet wurden, wovon EL. die Tochter, AL. der Schwiegersohn und GLJ der Sohn der Geschäftsinhaber sind, als Gruppe der Arbeitnehmer der Rechtsmittelwerberin anzusehen sind.

Sieht man die der Niederschrift vom 15.11.2002 angeschlossene Liste aller Angestellten (ca. 20) mit dem jeweiligen Verantwortungsbereich durch, fällt auf, dass die strittige Gruppe nicht nach betriebsbezogenen Merkmalen ausgewählt wurde. Wenn Frau EL. als Geschäftsführerin in G. in die Begünstigung einbezogen wurde, ist unverständlich, weshalb nicht auch für ihre Mutter CL. als Geschäftsführerin in H. Versicherungsprämien geleistet wurden. Herr JP. wurde als Karosserieverantwortlicher für die Spenglerei begünstigt, nicht hingegen die jeweiligen Kundendienstverantwortlichen in G. u. H.. Den Ausführungen in der Eingabe vom 7.2.2003, wonach es sich bei den Begünstigten um die 2. Führungsebene im Bereich Verkauf und Administration handle, kann nicht zugestimmt werden. Die Berufsbehörde misst der von der im Prüfungszeitraum als Geschäftsführerin tätigen Frau CL. erstellten Liste über die Funktion sämtlicher Angestellten des Unternehmens wegen der unmittelbarer Aussage mehr Bedeutung bei, als der in der Eingabe vom 7.2.2003 jeweils verwendeten Funktionsbezeichnung der vier begünstigten Personen. Nach der Gesamtliste hatte JP. die Funktion als Karosserieverantwortlicher Spenglerei, Lackiererei und Kundendienst sowie die

Vertretung des Chefs inne. In der Eingabe v. 7.2.2003 wird JP. nur als Betriebsstättenleiterstellvertreter für H. angeführt, was eindeutig nur einen kleinen Teil seiner Tätigkeit betrifft. Würde man die 2. Führungsebene als Gruppe ansehen - ob dies gerechtfertigt ist, mag dahingestellt bleiben - hätten jedenfalls auch die Kundendienstverantwortlichen in G. und H. in die Begünstigung einbezogen werden müssen, was nicht im Prüfungszeitraum, sondern erst ab dem Kalenderjahr 2001 erfolgt ist. Mangels einer betriebsbezogenen Gruppenbildung im Prüfungszeitraum sind die vom Arbeitgeber geleisteten Versicherungsprämien für die vier Angestellten, wovon drei mit den Gesellschaftern der Berufungswerberin verwandt sind, nicht nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG steuerfrei. Die diesbezügliche Nachforderung besteht zu Recht.

4. DB- und DZ-Nachverrechnung von den Bezügen des Gesellschafter-Geschäftsführers GL.: Nachdem für den vorhergehenden Prüfungszeitraum eine abweisende Berufungsentscheidung ergangen ist, wurde das Rechtsmittel in diesem Punkt mit Eingabe vom 7.2.2003 zurückgezogen.

Die Abgabennachforderungen sind daher um folgende Beträge herabzusetzen:

Lohnsteuer S 35.640, -- (Pkt. 1 S 15.091,91, Pkt. 2 S 20.548, --)

DB S 2.854, -- (Pkt. 1 S 1.655,46, Pkt. 2 S 1.198,91)

DZ S 305, -- (Pkt. 1 S 176,58, Pkt. 2 S 127,89)

Dem Rechtsmittel war ein teilweiser Erfolg beschieden.

Linz, 23. April 2003