



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch SOLVENS Unternehmens- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1010 Wien, Börseplatz 6, vom 10. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 20. Mai 2003 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß [§ 82 EStG 1988](#) für den Zeitraum 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin, Bw.) betrieb im Streitzeitraum an der Adresse XX eine Werbeagentur und wurde 2003 für die Kalenderjahre 1999 bis einschließlich 2001 einer Lohnsteuerprüfung (Bp) unterzogen.

Die Bp setzte bei der Neuberechnung der Lohnabgaben ua. (nicht bekämpften Feststellungen) für die Dienstnehmerin DN (DN) Sachbezugswerte von je S 42.000,00 für den gesamten Prüfungszeitraum für die Benutzung eines arbeitgebereigneten KfZ sowie eine Einschreibegebühr und Mitgliedsbeiträge für den Fitnessclub Fitnesscenter im Betrag von insgesamt S 67.824,00 im Jahr 2001 an.

Daraus errechnete die Bp folgende Nachforderungen:

| | 1999 | 2000 | 2001 |
|---------------|-------------|-------------|-------------|
| LSt | € 1.526,13 | € 1.526,13 | € 2.988,31 |
| DB | € 137,35 | € 137,35 | € 288,87 |
| DZ | € 16,21 | € 15,84 | € 32,78 |
| Gesamt | € 3.678,69 | € 3.679,32 | € 5.310,96 |

Begründend wird im Bp-Bericht ausgeführt, dass aufgrund der unbestritten gebliebenen Privatnutzung des arbeitgebereigenen PKW verbunden mit den tatsächlichen Anschaffungskosten des PKW der maximale Hinzurechnungsbetrag gemäß § 4 Abs. 1 und 2 der Sachbezugsverordnung idF [BGBl. 642/1992](#) anzuwenden sei. Der halbe Sachbezugswert von monatlich S 3.500 (jährlich S 42.000) sei anzusetzen, wenn die monatliche Fahrtstrecke (gemeint offenbar der privat gefahrenen Fahrtstrecke) nachweislich weniger als 500km betrage.

Hinsichtlich der Hinzurechnung der Einschreibgebühr für den Fitnessclub fehlt eine verbale Begründung. Aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung ist allenfalls ableitbar, dass ein Teil der Einschreibgebühr durch die Bp. als Sachbezugswert des Gesellschafter-Geschäftsführers (GesGf.) GesGf den Lohnabgaben unterworfen wurde.

In der im Rahmen der verlängerten Rechtsmittelfrist rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass Frau DN das dienstgebereigene KfZ als Prokuristin für die Acquisition und Kundenbetreuung benötigt und ausschließlich dafür verwendet habe. Eine Privatnutzung sei aufgrund des hohen Wertes des Fahrzeuges nicht gestattet gewesen und sei eine solche auch nicht erfolgt, da Frau DN über ein privates KfZ verfüge. Aus diesem Grund sei auch kein Fahrtenbuch geführt worden. Aus den der Berufung beigelegten Kalenderaufzeichnungen und dem km-Stand sei ersichtlich, dass sämtliche Fahrten beruflicher Natur gewesen seien.

Zur Hinzurechnung der Kosten für den Fitnessclub Fitnesscenter wird ausgeführt, dass es sich dabei um eine weiterverkaufbare Goldmitgliedschaft von DN und GesGf gehandelt habe. Beide Personen hätten ihre Mitgliedschaft an die Bw. abgetreten, sodass im Verkaufsfall der Erlös der Bw. zugekommen wäre. Diese Form der Mitgliedschaft umfasse die Berechtigung, dass neben dem jeweiligen Erstberechtigten pro Karte jeweils eine weitere Person ohne Namensnennung und ohne Begleitung durch den Karteninhaber den Fitnessclub habe besuchen können. Die Karten wären daher über die Gästeberechtigung allen Mitarbeitern zur Verfügung gestanden. Da der Fitnessclub keine Firmenmitgliedschaft vorgesehen habe, aufgrund der Nähe zum Unternehmen aber als einziger in Frage gekommen sei, habe der „Umweg“ über die strittige Vorgehensweise gewählt werden müssen.

Das Finanzamt (FA) versandte daraufhin folgenden Ergänzungsvorhalt vom 3. August 2004: *Entgegen den Angaben anlässlich der Lohnsteuerprüfung wird nun eine Privatnutzung des Firmen-PKW durch Frau DN bestritten bzw. diese sogar untersagt. Um Stellungnahme und Vorlage folgender Unterlagen für den gesamten Prüfungszeitraum wird daher gebeten:*

Schriftstück in welchem die Privatnutzung des Firmen-PKW verboten wurde; welche Sanktionen sind für die Nichteinhaltung vereinbart, wie und von wem wird die Nichtbenutzung überprüft?

sämtliche Unterlagen, die für die nachträgliche Fahrtenbucherstellung zur Verfügung standen und für den restlichen Prüfungszeitraum

Beschreibung der Fahrtstrecke Rathaus bzw. Rathausplatz

alle Rechnungen betr. der Fahrzeuge, die Frau DN für dienstliche Fahrten zur Verfügung standen, wie Service- und Reperaturrechnungen, Überprüfung gern. § 57 a KFG, Tankbelege, Strafen, etc.

Erläuterung der Eintragungen "a" und "w"

Weiters wird um Übermittlung des Vertrages mit 'Fitnesscenter', der Membership Conditions und einer Kopie der Mitgliedskarten ersucht.

Am 11. August 2004 rief Frau DN die Sachbearbeiterin des FA betreffend des Ergänzungsvorhaltes an, worüber letztere folgenden Aktenvermerk anfertigte:

Aktenvermerk zu Steuernummer, Aktenzahl

Frau DN ruft zum Ersuchen um Ergänzung vom 3. August 2004 an und bringt sehr bestimmt vor, dass sie nicht gewillt ist die angeforderten Unterlagen herauszusuchen (aus 6 Kisten) und beim Finanzamt vorzulegen, da ja ohnehin die Prüfer die Belege bereits gesichtet haben. Auf meinen Einwand, dass damals eine Privatnutzung nicht bestritten wurde und ohne Vorlegen eines Fahrtenbuches oder anderer Aufzeichnungen (Kalenderaufzeichnungen wurden nicht vorgelegt) auch eine Überprüfung der Tankbelege etc. (Überprüfung womit) nicht erfolgte.

Die Privatnutzung wurde anlässlich der Prüfung nicht bestritten, da sie lt. ihrer Meinung von den Prüfern "abgepasst" wurde wie sie morgens mit dem PKW zur Firma kam (lt. ihrer Aussage eine dieser wenigen Privatnutzungen, wo sie am Vortag dienstlich am Flughafen war) und im Moment der Überraschung eine Privatnutzung zugab.

Sie als Firma (Prokuristin zu 25 % beteiligt) hat für sich keine Sanktionen für eine evtl. Privatnutzung festgelegt. Die Privatnutzung sei ohnehin nur geringfügig: z.B.: auf Dienstweg in Putzerei oder vom Flughafen um 22 Uhr nach Hause und nächsten Tag zur Arbeit oder Treffen am Golfplatz mit Kunden und anschließend privat am Golfplatz wird das Auto natürlich nicht gewechselt.

Außerdem müsse eine geringfügige Privatnutzung bei diesen Kosten (hat sie als Firma zu Tragen) drinnen sein. Auf meine Darstellung der gesetzlichen Bestimmungen (auch zu halben Sachbezugswert) ist Frau DN nicht eingegangen. Sie meinte nur erbot, dann werde sie halt den gesamten Rechtsweg bestreiten um Recht zu erhalten und fügte hinzu wir (die Finanzbediensteten) seien ihr nur das Auto neidig.

Am 1. September langte folgende Vorhaltsbeantwortung, datiert mit 20. August 2004 im FA ein:

Zu den von Ihnen angefragten Ergänzungen nehmen wir wie folgt Stellung:

Schriftstück in welchem die Privatnutzung des Firmen-Pkw verboten wurde.....

Ein Schriftstück mit diesem Inhalt gibt es nicht, da die Vereinbarung mündlich getroffen wurde.

sämtliche Unterlagen, die für die nachträgliche Fahrtenbucherstellung zur Verfügung standen und für den restlichen Prüfungszeitraum.

Als Beilage übermitteln wir Ihnen die Kopien des Tageskalenders von Frau DN für den Zeitraum 01.06.2001 bis 31.12.2001. Aufzeichnungen existieren für den gesamten Zeitraum.

Beschreibung der Fahrtstrecke Rathaus bzw. Rathausplatz

Fahrtstrecke wird auf Grund des jeweiligen Verkehrsaufkommens unterschiedlich gewählt, dazu einige Beispiele, Auflistung kann auch noch erweitert werden:

- 1. Breitenfurterstrasse — Philadelphiabrücke — Gürtel — Wien Zeile - Gumpendorferstrasse zur Mariahilfer Straße über Messeplatz — Landesgerichtsstrasse oder über Burgring*
- 2. Breitenfurterstraße - Maurer Berg - Gess — Rosenhügelstrasse — Edelsinnstrasse — Gürtel — Wiedner Hauptstrasse — Opernring — Burgring*
- 3. oder ab Edelsinnstrasse — Grüner Berg — Mariahilfer Strasse usw.*
- 4. Breitenfurterstrasse — Ketzergasse — Brunner Strasse zur Auffahrt 36/Brunn am Gebirge - Tangente bis Abfahrt Zentrum — Schüttelstrasse bzw. Untere Donaustraße — Hör — Votivkirche — Rathausplatz (Gegenrichtung Ring— Franz Josefs Kai — Weißgerber — Erdbergerlande zur Auffahrt Südosttangente usw.)*
- 5. oder Ketzergasse bis Triester Strasse — Wiedner Hauptstrasse usw.*
- 6. Breitenfurterstrasse — Ketzergasse — Brunner Strasse zur Auffahrt 36/Brunn am Gebirge — Tangente Abfahrt Gürtel — Prinz Eugen Strasse / Schwarzenbergplatz / Ring oder Argentinierstrasse / Karlsplatz oder Favoritenstrasse / Wiedner Hauptstrasse usw.*

alle Rechnungen betr. der Fahrzeuge, die Frau DN für dienstliche Fahrten zur Verfügung standen, wie Service- und Reparaturrechnungen, Überprüfungen gern. § 57 a KFG, Tankbelege, Strafen, etc.

Diese Belege waren bereits Gegenstand der in unserem Unternehmen durchgeführten Prüfung. Wir ersuchen Sie daher, den Prüfer bezüglich Belegsammlung zu befragen. Da die Prüfung mehrere Tage dauerte, wurden diese Konten bzw. Belege mit Sicherheit überprüft. Einer neuerlichen Überprüfung in unserem Unternehmen steht selbstverständlich nichts im Wege. Wir sind jedoch nicht in der Lage, 6 Kisten (Buchhaltung 1999 bis 2001) mit insgesamt rund 60 Ordnern in Ihrem Sinn zu durchforsten und möchten auch keinesfalls unsere gesamte Buchhaltung aus dem Haus geben — auch nicht an das Finanzamt.

Erläuterung der Eintragungen „a“ und „w“

„a“ — Das von unserem Unternehmen seit 1986 betreute und organisierte Projekt „XYZ“ rund um den XY. Auftraggeber: Wiener Wirtschaftsförderungsfonds / Stadt Wien / Wirtschaftskammer Wien.

- bedeutet xx, dies ist der Markenname unseres Unternehmens. Fahrziel w bedeutet daher, dass Frau DN für das Unternehmen unterwegs war.

Fitnesscenter - die Kopie der Mitgliedskarte liegt bei. Es existiert nur mehr eine Karte, da es nur mehr eine Diamond-Mitgliedschaft gibt. Diese ermöglicht Frau DN sowohl Fitnesscenter als auch FC-Filiale zu besuchen und dabei Gäste mitzunehmen. Weiters ist es auch möglich, den Namen eines Gastes bei der Rezeption telefonisch zu hinterlegen. Gäste sind sowohl Kunden als auch Mitarbeiter des Unternehmens. Diese Vereinbarungen sind nicht schriftlich im Vertrag festgehalten, sind aber Vertragsgegenstand und können im Fitnesscenter hinterfragt werden.

Wir hoffen, Ihnen mit diesen Aussagen und Unterlagen gedient zu haben, stehen Ihnen für ein persönliches Gespräch gerne zur Verfügung und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Prok. DN (samt eigenhändiger Unterschrift)

Die erwähnten Beilagen wurden vorgelegt und befinden sich im Veranlagungsakt. Tankbelege oder Reparturrechnungen oder andere fahrzeugbezogenen Rechnungen wurden ebensowenig vorgelegt wie die Verträge mit dem Fitnesscenter Fitnesscenter

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass Frau DN Prokuristin der Bw. war und als solche gegenüber dem Finanzamt auftrat. Die von ihr gegenüber dem Finanzamt getätigten (fern)- mündlichen und schriftlichen Aussagen können daher der Bw. – ohne Erfordnis eines zusätzlichen Parteiengehörs – zugerechnet werden. Unstrittig ist weiters, dass die Anschaffungskosten der von der DN im Streitzeitraum genutzten dienstgebereigenen Fahrzeuge S 478.000,00 (Alfa Spider) bzw. S 790.000,00 betrugen

Folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt wird festgestellt:

Das im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte „Fahrtenbuch“ ist entsprechend den Ausführungen der Bw. eine nachträglich im Jahr 2004 erstellte Liste, welche aus Kalendereintragungen der Prokuristin, offensichtlich geschätzten Fahrtkilometern und Tankbelegen (nicht vorgelegt) zusammengestellt wurde. Die vorgelegten Kopien des Kalenders von Frau DN geben Aufschluss über die von ihr an dem jeweiligen Tag absolvierten Termine, lassen aber keinen Schluss auf das benützte Verkehrsmittel zu. Auffallend ist, dass alle Fahrten lt. „Fahrtenbuch“ an einem Tag km-mäßig gemeinsam dargestellt werden und überdies keine Adressen sondern nur Stadtbezirke angegeben werden. Diese Form der Schätzung ist derart ungenau, dass die von der Bp. angenommenen geringfügigen Privatfahrten darin ohne weiteres enthalten sein können.

Auffallend ist weiters, dass bei Fahrten in den ersten Bezirk immer dieselbe km- Anzahl angesetzt wurde, die Bw. bzw. die Prokuristin jedoch selbst ausführt, je Verkehrslage unterschiedliche Fahrtstrecken zu benützen. Die im „Fahrtenbuch“ ausgewiesenen km- Zahlen können daher gar nicht stimmen und vermag diese Unterlage daher nicht eine fehlende Privatnutzung zu beweisen oder auch nur glaubhaft zu machen.

Weiters ist im Kalender am 8. September 2001 ein Eintrag „Abreise Zell am See 1 Woche Urlaub“ ersichtlich. Im „Fahrtenbuch“ findet sich für denselben Tag der Eintrag „Wien-Innsbruck Weihnachtsmarkt“ und am 15. 9. 2001 „Innsbruck- Wien“. Der Kalender weist für 10. September 2001 einen Termin in Innsbruck auf. Allein dieser Umstand lässt darauf schließen, dass die DN mit dem dienstgebereigenen PKW nach Zell am See in den Urlaub reiste und von dort - offenbar ihren Urlaub unterbrechend – nach Innsbruck fuhr. In der Zeit von 11. 9. 2001 bis 15. 9. 2001 war die DN entweder in Innsbruck oder Zell am See auf

Urlaub. Dass sie in dieser Zeit das KfZ nicht privat genutzt haben sollte, widerspricht jeglicher Lebenserfahrung. Abgesehen davon stellt schon der urlaubsbedingte Umweg über Zell am See auf der Fahrt Wien – Innsbruck – Wien eine geringfügige Privatnutzung des Fahrzeugs dar.

Darüber hinaus ergibt sich aus dem obigen Aktenvermerk der Bearbeiterin des FA, dass DN im Zuge der Betriebsprüfung gegenüber den Prüfern selbst erklärt hatte, das dienstgebereigene Fahrzeug für private Fahrten verwendet zu haben. „...im Moment der Überraschung eine Privatnutzung zugab...“. Gerade im Fall einer überraschenden Frage ist die Wahrscheinlichkeit einer wahrheitsgemäßen Antwort erfahrungsgemäß am Größten. Für unrichtige Aussagen bedarf es vorheriger Überlegungen. Daher spricht genau dieser Umstand dafür, dass eine Privatnutzung tatsächlich erfolgte. Dass der oben zitierte Aktenvermerk ohne das zugrunde liegende Telefonat erstellt worden wäre, ist nicht anzunehmen, zumal er das Datum 11. August 2004 trägt, somit ein Datum zwischen Zustellung des Vorhaltes mit welchem Unterlagen nachgefordert werden und der Vorhaltsbeantwortung samt Unterlagen Vorlage.

Das Vorbringen der Bw., dass die DN das Fahrzeug für private Zwecke nicht nutzen durfte, konnte nicht anhand schriftlicher Unterlagen nachgewiesen werden. Das diesbezügliche Vorbringen besteht aus Behauptungen, wobei die diesbezüglichen Ausführungen von Frau DN weiters diesem Vorbringen widersprechen.

Der UFS geht aufgrund der oben dargestellten Aussagen und Akteninhalte daher davon aus, dass Frau DN das Fahrzeug tatsächlich - allerdings in einem Ausmaß von vermutlich unter 500km/Monat - für private Fahrten nutzte.

Zu den Mitgliedskarten für den Fitnessclub ist festzustellen, dass die beiden Gesellschafter-Dienstnehmer DN bzw. GesGf mit dem Fitnesscenter Fitnesscenter persönlich Mitgliedsverträge abschlossen. Die Karten wurden vom Fitnesscenter auf die Vertragspartner ausgestellt (auf der Rückseite der auf DN lautenden Karte findet sich überdies der Hinweis „nicht übertragbar“), die Bw. übernahm lediglich die Kosten, trat aber gegenüber dem Fitnesscenter nie selbst auf.

Es trifft laut Auskunft der Firma Fitnesscenter zu, dass im Rahmen dieser Karten auch Gäste nach vorheriger telefonischer oder persönlicher Voranmeldung diese ohne Beisein der Karteninhaber nutzen können. Es erscheint jedoch nicht glaubwürdig, dass Kunden oder Mitarbeiter dieses Angebot in Anspruch genommen hätten. Die Bw. stellt in ihrem Vorbringen ganz allgemein die Behauptung auf, dass diese Möglichkeit bestanden habe, benannte aber weder während der Betriebsprüfung noch im Zuge des Berufungsverfahrens Personen, die dieses Angebot in Anspruch genommen oder auch nur die Möglichkeit der Anspruchnahme bestätigt hätten. Wäre das berufsgegenständliche Vorbringen zutreffend, kann erwartet werden, dass zumindestens ein diesbezügliches Beweisanbot erfolgt wäre, das Fehlen eines

solchen trotz wiederholter Behauptungen lässt letztlich den Schluss zu, dass niemand ausser DN bzw. GesGf bzw. deren private Gäste diese Mitgliedschaft bei dem Fitnessclub nutzten. Weiters kann den Berufungsausführungen über die räumliche Nähe des Fitnessclubs zum Unternehmen nicht gefolgt werden. Die Straßenkilometerentfernung beträgt stadtauswärts 6,67 km oder mindestens 10 min Fahrzeit, mit öffentlichen Verkehrsmitteln ist das Fitnesscenter vom Betriebssitz aus nur mit mehrfachem Umsteigen in 30 min bis 40 min erreichbar. Aufgrund seiner Lage am südlichen Stadtrand von Wien in Niederösterreich ist seine Nutzung daher nur für jene Personen in der Freizeit sinnvoll, deren Wohnsitz in dieser Richtung liegt, was wiederum für die Prokuristin und den GesGf. zutrifft. Dass den Mitarbeitern die Nutzung des Fitnesscenters inklusiver An- und Abreise in der Dienstzeit gestattet gewesen wäre, wird gar nicht behauptet und wäre überdies vollkommen unglaublich.

Für die behauptete Abtretung allfälliger Verkaufserlöse aus einer möglichen Mitgliedschaftsweitergabe wurden ebenfalls keinerlei Unterlagen vorgelegt. Es wird daher von Schutzbehauptungen ausgegangen.

Gemäß § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Nach § 15 Abs. 1 EStG liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG zufließen. Gemäß Abs. 2 leg. cit. sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, **Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung** und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Nach § 4 Abs. 1 und Abs. 2 der Verordnung zu § 15 Abs. 2 EStG 1988, BGBl 642/1992 ist im Fall der Nutzungsmöglichkeit eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges für nicht beruflich veranlaßte Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 7000 S monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 leg. cit. im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 3.500 S monatlich) anzusetzen. Die Verordnung verlangt kein Fahrtenbuch als Nachweis für den Ansatz des halben Sachbezugswertes wegen geringer Privatnutzung, daher kann der Nachweis auch auf andere Weise erfolgen. Ein **geringerer als der halbe Sachbezugswert** kann gemäß § 4 Abs. 3 der VO nur dann angewendet werden, wenn sich bei Ansatz von 7 S (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) pro Kilometer

Fahrtstrecke im Sinne des Abs. 1 ein um mehr als 50% geringerer Sachbezugswert als nach Abs. 2 ergibt. Voraussetzung ist, daß **sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet** werden.

Ebenso wie die Nutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges stellt die Zurverfügungstellung einer Mitgliedschaft in einem Fitnessclub einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 13 EStG 1988 ist der geldwerte Vorteil aus der Benützung von Einrichtungen und Anlagen, die der Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer zur Verfügung stellt (zB Erholungs- und Kurheime, Kindergärten, Betriebsbibliotheken, Sportanlagen) von der Einkommensteuer befreit.

Begünstigt ist nach dem Gesetzeswortlaut nur der geldwerte Vorteil aus der Benutzung von Einrichtungen des Arbeitgebers oder von ihm angemieteter Einrichtungen, die als solche dem Dienstnehmer zur Verfügung gestellt werden. §3 Abs.1 Z 13 EStG 1988 umfasst daher nur eine Sachleistung, nicht jedoch Zahlungen an einen Dritten zum Erwerb einer Mitgliedschaft, die ihrerseits ein personenbezogenes Nutzungsrecht an der fremden Sporteinrichtung umfasst. Im gegenständlichen Fall erfolgte nicht einmal letzteres, sondern schlossen die beiden leitenden Dienstnehmer persönlich einen Vertrag mit dem Fitnessstudio. Die Kosten für die Vertragserfüllung durch die beiden DN wurden **im Innenverhältnis** durch den Dienstgeber übernommen. Eine Zurverfügungstellung einer Sachleistung durch den Dienstgeber an die Dienstnehmer kann in diesem Fall nicht erkannt werden.

Hinzu tritt im gegenständlichen Fall weiters, dass die Bw. nur für zwei leitende Gesellschafter-Dienstnehmer diese Kosten übernahm und es ihr nicht gelang nachzuweisen, dass diese Mitgliedschaften allen Dienstnehmern zur Nutzung zur Verfügung standen. Daher kann auch aus diesem Grund die genannte Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung gelangen.

Wien, am 12. Mai 2011