



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 2

GZ. RV/0031-L/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Leitner & Leitner, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4040 Linz, Ottensheimer Straße 30, vom 16. Dezember 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 18. November 1998 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Lohnsteuer	1995 – 1997	10.993,--	798,89
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	1995 – 1997	620,--	45,06

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 1995 bis 1997 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

1. Der Gemeindevorstand L. bewohnte eine im Eigentum der Berufungswerberin stehende Wohnung, für die er bis 30.6.1995 monatlich 250 S bezahlte, nach Zuteilung weiterer Räume ab 1.7.1995 monatlich 990 S. Der Prüfer behandelte den Unterschiedsbetrag zwischen dem amtlichen Sachbezugswert von 16 S pro m<sup>2</sup> und dem vom Gemeindevorstand bezahlten Betrag als Vorteil aus dem Dienstverhältnis im Sinn des § 15 EStG 1988 und errechnete so für den gesamten Prüfungszeitraum eine zusätzliche steuerpflichtige Lohnsumme von 13.776 S.

2. Im Prüfungszeitraum wurden für zwei Gemeindebedienstete pauschalisierte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen steuerfrei ausbezahlt, obwohl keine Aufzeichnungen über die Arbeitsstunden geführt wurden, in denen eine erhebliche Belastung zutreffen würde. Der Prüfer sah das Zutreffen der Verschmutzung, Gefährdung bzw. Erschwernis für 50% der bezahlten Stunden als berechtigt an und errechnete einen Lohnsteuerfehlbetrag von 7.817 S aus 50% der gesamten im Prüfungszeitraum ausbezahlten Zulagen.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen an und forderte mit Haftungs- und Abgabenbescheid Lohnsteuer in Höhe von insgesamt 13.601 S und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen von 620 S nach.

Dagegen wurde Berufung eingebracht, die im Wesentlichen folgendermaßen begründet wurde: Bei der an den Gemeindevorstand vergebenen Wohnung handle es sich um keine Dienstwohnung – der Gemeinderatsbeschluss über die Vergabe sei vorgelegen. Der Mietpreis sei seinerzeit (Vergabe 1979) ortsüblich und angemessen gewesen, da auch in anderen Gebäuden Mieten in annähernder Höhe verlangt wurden. Die notwendigen Unterlagen darüber würden bereits bei der Abgabenbehörde aufliegen. Die Erschwerniszulagen würden bereits seit dem Jahr 1983 gewährt und seien bisher für richtig befunden worden. Die Pauschale wurde auf Grund der Erfahrungswerte durch den ersten Gemeindearbeiter eingeführt. Die Kürzung werde nicht zur Kenntnis genommen.

In der Folge forderte das Finanzamt die Berufungswerberin zu einer ergänzenden Stellungnahme auf: Zum Berufungspunkt Wohnungssachbezug sollte dargelegt werden, ob im betreffenden Objekt noch weitere Wohnungen vergeben wurden bzw. in welcher Größe, um

welche Miete, an welche Mieter, und ob die Gemeinde noch in anderen Objekten Wohnungen vergeben würde, wenn ja auch hier mit detaillierter Angabe zu den Wohnungen und Mietern. Zum Berufungspunkt Zulagen wurden die formellen Voraussetzungen (Dienstordnung etc.) angefordert, die Berechnung der Höhe, eine detaillierte Aufgliederung der von den betroffenen Bediensteten durchzuführenden Arbeiten, insbesondere unter Darlegung der verschmutzenden, erschwerenden oder gefährlichen Umstände, sowie eine Darstellung des prozentuellen Verhältnisses dieser Arbeiten zur Gesamttätigkeit.

In Beantwortung dieses Vorhalts verwies die Berufungswerberin neuerlich darauf, dass es sich bei der Wohnung nicht um die Vergabe einer Dienstwohnung gehandelt hatte. Im selben Objekt seien an fremde Personen im Jahr 1993 eine Wohnung mit 70 m<sup>2</sup> um 650 S und im Jahr 1997 eine Wohnung mit 112 m<sup>2</sup> um 2.500 S vergeben worden. Da die strittige Wohnung bereits 1979 vergeben wurde, sei ein Vergleich nicht möglich. Betreffend die Zulagen erfolgte die prozentuelle Aufteilung auf Grund von Aufzeichnungen und Erfahrungswerten früherer Gemeindebediensteter. Die Arbeiter würden mit der Wasserversorgung, Kläranlagen, Schilift, Freibad mit Chlorgasanlage, Parkanlagen, Straßenarbeiten, Winterdienst, WC-Reinigung etc. beschäftigt sein. Bei diesen aufgezählten Arbeiten sei sicher mit einer erheblichen Belastung zu rechnen. Vorgelegt wurde in diesem Zusammenhang ein Erlass des Amtes der OÖ. Landesregierung über die Nebengebühren für Vertragsbedienstete der oö. Gemeinden und einem Zulagenverzeichnis.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung wurden im Vorlageantrag seitens der Berufungswerberin wesentliche Verfahrensmängel, unrichtige Tatsachenfeststellung und unrichtige rechtliche Beurteilung eingewendet und dies sinngemäß folgendermaßen begründet: Verfahrensmängel wären gegeben, da die erstinstanzliche Behörde Ermittlungen zum ortsüblichen Mietzins vergleichbarer Objekte und zur Angemessenheit des Mietzinses des gegenständlichen Objektes anstellen hätte müssen. Es werde daher zum Beweis dafür, dass das Objekt bei Übergabe in schlechtem Zustand war und keine geldwerte Zuwendung vorliege, die Einholung eines Gutachtens eines Sachverständigen aus dem Immobilien- und Realitätenwesen, die Durchführung eines Lokalaugenscheins und die Einvernahme des Gemeindesekretärs L. und des Altbürgermeisters (Bürgermeister im Zeitpunkt der Übergabe) beantragt. Die unrichtige Tatsachenfeststellung bestehe darin, dass die Verordnung des BMF über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge angewendet wurde und die dort kundgemachten Erfahrungssätze im gegenständlichen Fall grob unrichtig seien. Der niedrige Mietzins resultiere aus dem schlechten Zustand der Wohnung bei Übergabe, der Mieter hätte zahlreiche Verbesserungen durchführen müssen. Eine Partei hätte im selben Gebäude für eine 112 m<sup>2</sup> große Wohnung bis zu ihrem Auszug im Jahr 1981 300 S Miete bezahlt. Bezüglich der Zulage sei die Behörde zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Bediensteten nur zu einem Drittel ihrer Dienstzeit einer erheblichen Verschmutzung, Gefährdung oder Erschwernis ausgesetzt waren. Es werde daher eine Aufstellung der

durchgeführten Arbeiten der beiden Gemeindearbeiter vorgelegt. Unter der Annahme, dass Straßenarbeit, Winterdienst, Kanalarbeit, Wasserdienst, Mülldienst, Bauhof, Straßenbeleuchtung und Schilift Tätigkeiten sind, die zur Gänze die Gewährung der in Frage stehenden Zulagen rechtfertigen, und die Arbeit im Freibad zu 1/3 solche Tätigkeiten umfasse, sei – nach Auswertung dieser Aufstellung - davon auszugehen, dass in etwa 2/3 der Tätigkeit unter erschwerten Bedingungen verrichtet würden. Unrichtige rechtliche Beurteilung sei gegeben, da sich die für die Sachbezugsbewertung angewandte Verordnung auf das gesamte Bundesgebiet beziehe und nicht zwischen den einzelnen Gebieten innerhalb Österreichs differiere. Auf Grund der Marktsituation hätte die Behörde von anderen Bewertungen ausgehen müssen, die Verordnung wurde somit denkunmöglich angewandt. Da bezüglich der SEG-Zulagen festgestellt wurde, dass diese pauschal und nicht stündlich ausbezahlt wurden, hätte die Behörde lediglich prüfen müssen, ob bezogen auf die gesamte Arbeitszeit der fraglichen Arbeitnehmer die Arbeiten überwiegen, die eine Zulage rechtfertigen. Offenbar ausgehend von einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung wurden die Zulagen nur für ein Drittel der Gesamtarbeitszeit gewährt.

In weiterer Folge wurden vom Finanzamt durch einen Lokalaugenschein und Befragung der beteiligten Personen weitere Sachverhaltsermittlungen vorgenommen und hiebei insbesondere in Zusammenhang mit dem Wohnungssachbezug folgende Feststellungen getroffen:

Der Mietvertrag aus dem Jahr 1979 ist nach wie vor gültig, nach Ausweitung des Mietverhältnisses auf weitere Räume erging ein Nachtrag mit der Nutzungsentgeltanpassung. Im Fall der Pensionierung des Gemeindesekretärs sollte das Mietverhältnis weiter bestehen, bei Beendigung des Dienstverhältnisses hingegen die Räumung der Wohnung erfolgen. Baujahr des Hauses ist ca. 1900. Noch vor Beginn des Mietverhältnisses mit Herrn Leutgeb wurde das Dach erneuert. 1978/79 erfolgte ein Austausch der Innentüren sowie weitere kleine Umbauarbeiten. Bis ca. 1990 erfolgte die Beheizung der Räume durch Kokscentralheizung, danach wurde auf Gas umgestellt. Im Zuge der Vermietung an den Gemeindesekretär wurde durch den Hauseigentümer ein Heißwasserboiler installiert und die Fenster ausgetauscht. Nach einem Kellerbrand 1990 wurde die Außenfassade auf Kosten des Hauseigentümers erneuert. Außerdem wurden in den Jahren 1990 bis 1993 auf Kosten des Eigentümers noch folgende Sanierungen durchgeführt: Ausmalen der Stiegenhäuser, im Eingangsbereich und Zwischenparterre Verlegung von Bodenfliesen. In der Wohnung selbst wurden vom Mieter und auf dessen Kosten die Böden erneuert und die Malerarbeiten bzw. die Tapezierung laufend durchgeführt. Die Elektroinstallationen befinden sich auf einem Standard etwa aus dem Jahr 1978. Dem Mieter steht auch eine Gartenbenützung (50 m<sup>2</sup>) zu. Weitere zwei Wohnungen im selben Gebäude sind an Nichtgemeindemitglieder vermietet, eine davon mit 112 m<sup>2</sup> seit 1997 um 2.500 S.

Zur Nachversteuerung der Schmutz-, Erschwernis-, Gefahrenzulagen wurde nach einem Gespräch mit den betroffenen Arbeitnehmern festgestellt, dass die durchgeführten Arbeiten eine Kürzung der Nachversteuerung auf ein Drittel des gesamten Zulagenbetrages rechtfertigen.

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens wurde der Berufungswerberin mittels Vorhalt mitgeteilt, dass auf Grund dieser Feststellungen von der Nachversteuerung eines Sachbezuges nicht abgegangen werden könne, insbesondere da eine etwa gleich große Wohnung im selben Haus um 2.500 S vermietet wurde. Die Nachversteuerung der Zulagen könne im Sinn der nachträglichen Feststellungen vermindert werden. In Beantwortung dieses Vorhalts verwies die Berufungswerberin neuerlich darauf, dass der Mietpreis zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ortsüblich gewesen sei und dies anerkannt werden müsse. Mit der Nachversteuerung der Zulagen in der geänderten Form sei sie einverstanden.

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

#### 1. Sachbezug Wohnungsüberlassung:

Gemäß § 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 zufließen. Solche geldwerten Vorteile (Wohnung, Heizung etc.) sind nach § 15 Abs. 2 leg.cit. mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Als üblicher Mittelpreis im Sinn der zitierten Gesetzesbestimmung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jener Betrag anzunehmen, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu verschaffen (z.B. VwGH 19.9.1995, 91/14/0240).

Zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 erging auch eine Verordnung des BM für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, verlautbart im BGBl 642/1992, die in dieser Form noch im gesamten Berufungszeitraum gültig ist. In deren § 2 wird der Wert des Wohnraums geregelt, den der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt zur Verfügung stellt. In dieser Bestimmung ist der Quadratmeterpreis jeweils für Dienstwohnungen für Hausbesorger und Portiere, für andere Dienstwohnungen und für Wohnungen in Eigenheimen und Einfamilienhäusern gestaffelt nach dem Baujahr des Objekts angeführt. Im Fall einer Generalsanierung gilt das Kalenderjahr des Abschlusses der Sanierung als Baujahr. Für Baujahre bis 1949 ist ab dem Jahr 1993 für Dienstwohnungen ein Quadratmeterpreis von 16 S festgesetzt.

Der eingangs in der Berufung getroffene Hinweis, dass es sich bei der strittigen Wohnung um keine "Dienstwohnung" handle, ist insofern unerheblich, da jede unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Wohnung durch den Dienstgeber und nicht nur die einer "Dienstwohnung"

einen Sachbezug darstellen kann. Der Zusammenhang der Wohnungsvergabe mit dem Dienstverhältnis zeigt sich schon darin, dass die Wohnung laut Mietvertrag nicht bei Pensionierung, jedoch bei Lösung des Dienstverhältnisses zu räumen ist.

Zu den weiteren Einwendungen der Berufungswerberin, dass eine verbilligte Wohnungsüberlassung gar nicht vorliege, da die Miete für die Wohnung den ortsüblichen Mittelpreisen entspreche und aus diesem Grund die Sachbezugsverordnung des BM für Finanzen zu Unrecht zur Anwendung gekommen sei, wird bemerkt:

Die Berufungswerberin begründet ihre Ansicht im Wesentlichen damit, dass der Mietpreis bei Übergabe der Wohnung (1979) ortsüblich war, da die Wohnung in einem sehr schlechten Zustand war, der Mieter selbst zahlreiche Verbesserungen durchführen musste und eine andere Partei für eine 112 m<sup>2</sup> große Wohnung im selben Haus bis zu ihrem Auszug im Jahr 1981 nur 300 S Miete bezahlte. Dies mag dahingestellt bleiben, fest steht jedoch, dass der Gemeindegemeindefunktionär auch noch zu Beginn des Prüfungszeitraumes (1995) für die damals 79 m<sup>2</sup> große Wohnung einen Mietzins von nur 250 S wie zu Beginn seines Mietverhältnisses entrichtet hat, ohne dass jemals eine Indexanpassung erfolgt ist. Ausschlaggebend für die Ermittlung eines allfälligen geldwerten Vorteils ist der Wert der Zuwendung in der jeweiligen Besteuerungsperiode. Bedenkt man, dass in den davorliegenden Jahren wesentliche Sanierungsarbeiten auf Kosten des Hauseigentümers vorgenommen wurden, dann sind die Argumente in der Berufung jedenfalls für diesen Zeitraum verfehlt.

Eine Erhöhung des Mietzinses auf 990 S erfolgte erstmals während des Jahres 1995 nach Vergrößerung der angemieteten Fläche um weitere Räume. Dass auch dieser Mietzins nicht als ortsüblich bezeichnet werden kann, zeigt sich insbesondere darin, dass im selben Haus eine etwa gleich große Wohnung im Jahr 1997 um 2.500 S monatlich vermietet wurde. Bei dieser Sachlage kommt auch der unabhängige Finanzsenat zu dem Schluss, dass ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis durch verbilligte Vergabe der Wohnung vorgelegen ist.

Wenn nun der Prüfer den Wert der Wohnung mit dem niedrigsten für Dienstwohnungen in der Sachbezugsverordnung angeführten Quadratmeterpreis beziffert hat, so wurde damit ein Wert angesetzt, der immer noch deutlich unter dem von diesem anderen Mieter geforderten Preis liegt. Damit entbehrt jedoch die Argumentation der Berufungswerberin, dass sie durch die Anwendung der Sachbezugsverordnung einen Nachteil erleide, da diese zu wenig zwischen den einzelnen Gebieten differenziere, jeder Grundlage.

Dem Berufungsbegehren konnte daher in diesem Punkt nicht gefolgt werden.

2. Nachversteuerung der Schmutz-, Erschwernis-, Gefahrenzulagen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind unter anderem Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Nach Absatz 5 dieser Gesetzesstelle sind unter derartigen Zulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die

dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die 1. in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken, oder 2. im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder 3. infolge der schädlichen Einwirkung von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge Sturz- oder einer anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Diese Begünstigung setzt unter anderem voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die diese Voraussetzungen erfüllen. Dies erfordert nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (z.B. VwGH 18.12.1996, 94/15/0156, und die dort zitierte Vorjudikatur).

Seitens der Berufungswerberin konnte weder während der Prüfung noch während des gesamten Berufungsverfahrens der erforderliche Nachweis erbracht werden, dass die beiden betroffenen Arbeiter im Berufszeitraum überwiegend – mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit – mit derartigen Arbeiten betraut waren. Die beiden Arbeiter erhielten während des gesamten Zeitraumes 12 x jährlich eine pauschale Zulage von 987 S, wobei nach den Ausführungen in der Berufung dieser Betrag auf Grund von Erfahrungswerten nach früheren Aufzeichnungen ermittelt wurde. Detaillierte Aufzeichnungen aus dem Prüfungszeitraum lagen nicht vor. Im Vorlageantrag wurde lediglich eine Aufstellung über die von den Gemeindearbeitern bedienten Arbeitsbereiche, die die Voraussetzungen erfüllen könnten, und die jeweils hierfür aufgewendeten Gesamtstunden vorgelegt - einen genauen Tätigkeitsnachweis mit der Möglichkeit, die damit verbundenen allfälligen Verschmutzungen, Erschwernisse oder Gefahren zeitlich einschätzen zu können, bietet auch diese Aufstellung nicht.

Der unabhängige Finanzsenat teilt jedoch die Ansicht des Finanzamtes, dass grundsätzlich eine Berechtigung zumindest stundenweiser Zahlungen von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen gegeben ist und schließt sich diesbezüglich der nach Durchführung neuerlicher Erhebungen vorgenommenen Schätzung an, dass die Steuerfreiheit der Zulagen zu zwei Drittel berechtigt war.

Zur Nachverrechnung gelangt daher nur ein Drittel der gesamten im Prüfungszeitraum steuerfrei belassenen Zulagen. Die Nachversteuerung errechnet sich folgendermaßen:

Gesamtsumme der Zulagen 71.064 S, davon  $\frac{1}{3} = 23.688$  S

Davon 22% Lohnsteuer = 5.211 S; im Erstbescheid wurden 7.817 S errechnet, die Differenz beträgt daher 2.608 S.

Die Lohnsteuerfehlberechnungen laut Erstbescheid betragen 13.601 S, abzüglich 2.608 S ergibt dies Lohnsteuerfehlberechnungen laut Berufungsentscheidung von 10.993 S.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen erfährt mit 620 S keine Änderung gegenüber dem Erstbescheid.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 9. Juni 2005