



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, 4030 Linz, Voest-Alpine Straße 7, vom 8. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 29. März 2004 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 1998 bis 2002 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde folgende Feststellung getroffen: Der Geschäftsführer M hat seinen ausschließlichen Familienwohnsitz in S. Zur Ausübung der Geschäftsführertätigkeit für die Berufungswerberin ist er regelmäßig am Sitz der Gesellschaft in R in einem Hotel eingemietet. Den Aufwand hierfür und eine Garagenmiete trägt die Berufungswerberin. Dieser Aufwand wurde regelmäßig am Jahresende in der Lohnverrechnung als Sachbezug nachverrechnet, die nachzuzahlende Lohnsteuer aufgerollt und an das Finanzamt überwiesen. Getragen wurde die Lohnsteuer von der Berufungswerberin, am Jahreslohnzettel wurde die gesamte Lohnsteuer als anrechenbare Lohnsteuer ausgewiesen. Die Prüferin vertrat die Ansicht, dass die von der Berufungswerberin für den Sachbezug Wohnung übernommene Lohnsteuer ebenfalls ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis sei, und errechnete aus diesen Beträgen Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Prüferin an und forderte mit Haftungs- und Abgabenbescheiden für die gerufenen Jahre die auf diese Weise errechnete Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

Gegen die Bescheide wurde Berufung eingebracht, die sinngemäß folgendermaßen begründet wurde: M hätte seinen Familienwohnsitz in S und miete sich zur Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit regelmäßig im Hotel A ein. Er hätte dabei kein bestimmtes Zimmer dauerhaft, sondern beziehe bei jedem Neueintreffen am Dienort wiederum ein neues Zimmer. Sofern der Aufenthalt wegen Dienstreisen nicht kürzer wäre, halte er sich üblicherweise an vier Tagen pro Arbeitswoche dort auf. Die Berufungswerberin hätte sich jedoch nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Übernahme der Hotelrechnungen tatsächlich zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis führten, sie hätte lediglich die Hotelrechnungen übernommen und hievon die Lohnsteuer entrichtet, nur der Lohnsteueraufwand selbst sei nicht als zusätzlicher Vorteil aus dem Dienstverhältnis versteuert worden. Die Lohnsteuerprüferin hätte sich jedoch nicht mit der Vorfrage auseinandergesetzt, ob die Hotelnutzung tatsächlich als Vorteil aus dem Dienstverhältnis anzusehen sei oder auf welche Weise die Bemessungsgrundlage zu ermitteln sei.

Wenn der Dienstgeber Wohnraum zur Verfügung stelle, werde der Wert in einer Sachbezugsverordnung geregelt. Für Dienstwohnungen gelten bestimmte (günstige) Quadratmeterpreise, für angemietete Wohnungen würde zur Gleichstellung die tatsächliche Miete um 25% gekürzt. Werte man das Hotelzimmer ebenso, müsse zumindest eine Gleichstellung mit angemieteten Wohnungen erfolgen und es sei eine Versteuerung von 100% Hotelkosten als Sachbezug überschießend.

Im Übrigen liege kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, wenn der Dienstnehmer die Wohnung ausschließlich im Interesse des Dienstgebers in Anspruch nehmen muss. Bei einem Hotelzimmer sei jedoch zu hinterfragen, ob überhaupt eine Wohnung vorliege. Im Sinn von VwGH 26.11.1991, 91/14/0041, und VwGH 24.1.1996, 95/13/0150, könne das wechselnde Hotelzimmer nicht als Wohnung angesehen werden. In den VwGH-Erkenntnissen vom 25.3.1999, 97/15/0089, und vom 16.12.1998, 97/13/0180, seien Dienstwohnungen als lohnenswerter Vorteil beurteilt worden und gleichzeitig ausgeführt worden, dass eine andere Beurteilung Platz greifen könnte, wenn die Wohnung vergleichbar einem Hotelzimmer nur an den Tagen der Dienstaussübung zur Verfügung gestellt würde. Im Umkehrschluss müsse dann gelten, dass kein steuerpflichtiger Sachbezug vorliege, wenn diese Voraussetzungen (Nutzung ausschließlich während der Dienstaussübung) zutreffen. Die Übernahme der Hotelkosten seien daher überhaupt nicht als lohnsteuerpflichtiger Sachbezug zu werten und eine Entrichtung

von Lohnsteuer hierfür erfolge zu Unrecht. Es werde daher beantragt, anstelle der Nachverrechnung eine Lohnsteuergutschrift in Höhe der entrichteten Lohnsteuer festzusetzen.

In einer weiteren Eingabe, die die Berufungswerberin in Beantwortung eines Vorhalts des unabhängigen Finanzsenates zur Feststellung eines Vorteils aus dem Dienstverhältnis einbrachte, führte sie ergänzend aus, dass aus ihrer Sicht die Übernahme der Hotelkosten nicht anders zu beurteilen sei als die Übernahme von Quartierkosten anlässlich einer Dienstreise. Der Geschäftsführer hätte im fraglichen Zeitraum auch die Geschäfte in der USA und in China erfolgreich aufgebaut und im Zug dieser Tätigkeit viele Geschäftsreisen unternommen. Für diese Zeiträume hätte ihm der Dienstnehmer an den Dienstorten ebenfalls Hotelzimmer zur Verfügung gestellt. Allein der Umstand, dass die Präsenz in R stärker als an anderen Orten war, könne nicht dazu führen, dass das Hotelzimmer an diesem Ort ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis wäre. Es stehe zweifelsfrei fest, dass das Hotelzimmer auf die ausschließliche Nutzung in Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit abstelle – die eigene Wohnung werde beibehalten, die Zurverfügungstellung des Hotelzimmers beschränke sich auf die Tage der Dienstausbung. Für solche Fälle könne auch aus den Lohnsteuerrichtlinien abgeleitet werden, dass ein steuerpflichtiger Sachbezug nicht vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

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, Beleuchtung, Kleidung etc. und sonstige Sachbezüge) sind nach § 15 Abs. 2 leg.cit. mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Die Aufzählung geldwerter Vorteile in der zitierten Gesetzesbestimmung ist eine beispielsweise. Aus der Formulierung "und sonstige Sachbezüge" kann jedoch nicht geschlossen werden, dass nur Sachbezüge als geldwerte Vorteile in Betracht kommen. Es wird vielmehr jeder in Geld meßbare Vorteil erfasst. Der geldwerte Vorteil ist an Hand objektiver Gesichtspunkte und nicht nach seinem subjektiven Wert für den Empfänger zu ermitteln (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 9 zu § 15).

Als üblicher Mittelpreis im Sinn der zitierten Gesetzesbestimmung ist nach der Rechtssprechung 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). Zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Vereinfachung der Lohnverrechnung hat der BM für Finanzen in einer Verordnung Richtlinien für die Bewertung der am häufigsten vorkommenden Sachbezüge

verlautbart, unter anderem auch für die Zurverfügungstellung von Wohnraum durch den Dienstgeber.

Wenn die Berufungswerberin nun zunächst einwendet, dass die wechselnden Hotelzimmer nicht als Wohnung anzusehen seien, da eine Wohnung dauerhaft benutzbar sein sollte, so ist dies grundsätzlich richtig – eine Wertermittlung dieses Sachbezuges nach den Regeln über die Wohnraumbewertung in dieser Verordnung kann im vorliegenden Fall nicht Platz greifen.

Wenn sie jedoch andererseits aus diesem Umstand weiters ableitet, dass aus diesem Grund überhaupt kein steuerpflichtiger Sachbezug vorliege, so ist hiezu Folgendes zu bemerken:

Geldwerte Vorteile im Sinn des § 15 Abs. 1 EStG 1988 können alle Güter in Geldeswert sein, also bewegliche und unbewegliche Sachen, Rechte und sonstige Vorteile, sofern sich ihr Wert in Geld ausdrücken lässt. Kein steuerpflichtiger Sachbezug liegt vor, wenn der Arbeitnehmer aus der Zuwendung keinen "Vorteil" zieht, was jedenfalls dann der Fall wäre, wenn die Zuwendung ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers liegt. Dies gilt auch für die unentgeltliche Überlassung von Wohnraum durch den Arbeitgeber. Ein ausschließlich eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers liegt jedoch dann nicht vor, wenn auch der Dienstnehmer aus der Zuwendung einen Vorteil zieht.

Die Berufungswerberin führt insbesondere die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.12.1998, 97/13/0180, und vom 25.3.1999, 97/15/0089, ins Treffen, in denen jeweils darüber abgesprochen wurde, inwieweit die Überlassung einer Dienstwohnung ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis ist. Unter anderem wurde in diesen Entscheidungen unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 5.3.1986, 85/13/0083, ausgesprochen, dass eine andere Beurteilung (Inanspruchnahme der Dienstwohnung im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers) nur dann Platz greifen könnte, wenn die Wohnung – vergleichbar einem Hotelzimmer – nur an den Tagen der Dienstaussübung zur Verfügung gestellt würde. Anders als in gegenständlichem Fall war jedoch in dem zuletzt zitierten Erkenntnis die Zurverfügungstellung einer Wohnung strittig, die sich nicht am ständigen Arbeitsort des Dienstnehmers befand.

Im gegenständlichen Fall kann trotz Anmietung nur eines Hotelzimmers und nur an den Arbeitstagen von einem ausschließlichen eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers nicht die Rede sein: Der Geschäftsführer hat seinen ständigen Dienstort in R und ist dort – wenn er sich nicht auf Dienstreise befindet – üblicherweise an vier Tagen in der Woche tätig. Sein ausschließlicher Familienwohnsitz ist in S – ca. 170 km und mehr als zwei Fahrstunden vom Arbeitsort entfernt. Bei dieser Entfernung zwischen Wohn- und Dienstort wäre der Geschäftsführer jedenfalls genötigt, für eine private Wohnmöglichkeit in der Nähe des Dienstortes zu sorgen – sei es durch Verlegen des Familienwohnsitzes, sei es indem er in der

Nähe des Arbeitsortes einen Zweitwohnsitz bezieht oder allenfalls auch durch Anmietung einer Übernachtungsmöglichkeit an den Arbeitstagen. Mit der Nutzung eines Hotelzimmers an den Arbeitstagen befriedigt der Geschäftsführer somit sein privates Wohnbedürfnis am Arbeitsort, für das er grundsätzlich selbst aufkommen müsste. Der Vorteil, der ihm durch die Kostenübernahme durch den Arbeitgeber entsteht, besteht darin, dass ihm bei Beibehaltung des bisherigen Familienwohnsitzes der Aufwand für eine zweite Wohnung oder eine Übernachtungsmöglichkeit erspart bleibt. Damit ist auch die Übernahme der Hotelkosten steuerpflichtig.

Auch der Hinweis der Berufungswerberin, dass der Geschäftsführer zahlreiche Dienstreisen auch in andere Länder unternimmt und ihm dort – nicht anders als in Rohrbach – ein Hotelzimmer zur Verfügung gestellt wird, lässt eine andere Sichtweise nicht zu: Beträge, die vom Dienstgeber aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütung bzw. Tages- und Nächtigungsgelder gezahlt werden, gehören nach § 26 EStG 1988 ausdrücklich nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dagegen handelt es sich bei den hier strittigen Zahlungen um den Ersatz der Übernachtungskosten am ständigen Dienstort.

Entscheidungswesentlich ist, dass die Übernahme dieser Kosten durch den Dienstgeber dem Geschäftsführer eine Ersparnis von Aufwendungen bringt, die er aus Privatem zu tragen hätte.

Zu Recht wurden in diesem Fall die Kosten für das Hotelzimmer der Besteuerung zugrunde gelegt, da aus den bereits oben angeführten Gründen die Bewertungsregeln für Dienstwohnungen nach der Sachbezugsverordnung nicht in Betracht kommen. Da diesfalls nur von dem Wert ausgegangen werden kann, den der Steuerpflichtige aufzuwenden hätte, wenn er sich den Vorteil im freien Verkehr selbst verschaffen müsste, ist eine andere Bewertung nicht denkbar.

Wenn die Übernahme der Hotelkosten durch den Arbeitgeber einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellt, dann liegt auch ebenso ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitgeber für seinen Dienstnehmer auch die auf diesen geldwerten Vorteil entfallende Lohnsteuer übernimmt, da Schuldner der Lohnsteuer grundsätzlich der Arbeitnehmer ist. Einen Ausnahmefall bietet lediglich § 86 Abs. 3 EStG 1988, wonach Lohnsteuernachforderungen auf Grund der Haftung des Arbeitgebers (§ 82), für die der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmer nicht in Anspruch nimmt, nicht als Vorteil aus dem Dienstverhältnis anzusehen sind. Dieser Ausnahmefall liegt hier nicht vor, da die Berufungswerberin die Lohnsteuer für den Sachbezug "Wohnung" jährlich selbst nachverrechnet, abgeführt und am Jahreslohnzettel als anrechenbare Lohnsteuer ausgewiesen hat.

Die Nachversteuerung dieser Beträge im Zuge der Lohnsteuerprüfung erfolgte daher zu Recht.

Linz, am 20. Februar 2006