jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2000/6/20 98/15/0169

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.06.2000

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §93 Abs2 Z1 lita;
KStG 1988 §7 Abs2;
KStG 1988 §8 Abs2;
KStG 1988 §8;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):98/15/0170

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Dr. Wetzel und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde der Z GmbH in B, vertreten durch Dr. Bernhard Hämmerle, Rechtsanwalt in Innsbruck, Andreas-Hofer-Straße 2-4, gegen die Bescheide 1. der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 28. August 1998, Zl. RV 675/1-V6/98, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994, und 2. der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 3. Sepember 1998, Zl. RV 724/1-V6/98, betreffend Kapitalertragsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist ein GmbH. Gesellschafter sind Dr. Z (25%) - dieser ist auch Geschäftsführer - und dessen Ehefrau AZ (75%).

Anlässlich einer Buch- und Betriebsprüfung traf der Prüfer die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin mit Kaufvertrag vom 9. September 1994 eine Penthousewohnung mit Gesamtnutzfläche von 410 m2 (davon Wohnnutzfläche 134 m2 und Terrasse 243 m2) um den Kaufpreis von 4,082.404 S (zuzüglich Nebenkosten von 232.512 S) erworben habe. Diese Wohnung habe Dr. Z (mit seiner Familie) schon seit 1985 aufgrund eines Mietvertrages mit

dem seinerzeitigen Eigentümer bewohnt (Monatsmiete im September 1994: 7.023 S). Auch die Beschwerdeführerin habe die Wohnung Dr. Z mietweise überlassen und die Höhe der Monatsmiete (7.023 S) beibehalten. Die Beschwerdeführerin habe von den Anschaffungskosten des Objektes AfA und Investitionsfreibetrag geltend gemacht. Der Kauf sei zur Gänze über ein Darlehen der H-Bank finanziert worden (Fixzinssatz von 7%). Die Zinsaufwendungen seien gewinnmindernd geltend gemacht worden. Nach Ansicht des Prüfers sei die Anschaffung der Wohnung durch die Privatinteressen des Gesellschafters bedingt. AfA, Investitionsfreibetrag und Zinsen könnten daher nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden. Auch der Vorsteuerabzug aus den Rechtsanwaltshonoraren für die Vertragsabwicklung stehe nicht zu. Zudem sei auf der Ebene des Gesellschafters im Hinblick auf die unangemessen niedrige Miete eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen, für welche der Beschwerdeführerin Kapitalertragsteuer vorzuschreiben sei. Die angemessene Miete werde als Mittelwert zwischen dem Betrag der AfA, Betriebskosten und Zinsenbelastung einerseits und dem bei fremdüblicher Vermietung erzielbaren Mietwert andererseits errechnet.

Gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechend ergangenen Bescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Sie führte zur Begründung aus, der ursprüngliche Wohnungseigentümer sei 1994 verstorben. Der Erbe habe nicht weitervermieten, sondern verkaufen wollen, wobei sich herausgestellt habe, dass das Mietverhältnis des Dr. Z nicht gekündigt werden könne. Es sei dann beschlossen worden, dass die Beschwerdeführerin die Wohnung kaufe. Ein Grund für den Wohnungskauf sei darin gelegen gewesen, dass Dr. Z schon seit längerem einen hoch qualifizierten Arzt als Mitarbeiter zu gewinnen versuche. Um einen Spezialisten gewinnen zu können, müsse entsprechender Wohnraum vor Ort zur Verfügung stehen. Dr. Z habe sich mit der Absicht getragen, für sich ein Einfamilienhaus zu bauen. Die von Dr. Z entrichtete Miete sei fremdüblich, was sich daraus ergebe, dass die bereits vor dem Kauf festgelegte Höhe der Miete unverändert beibehalten worden sei. Zusätzlich sei zu beachten, dass das Mietverhältnis unkündbar gewesen sei.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wurde die Berufung betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer abgewiesen. Begründend wird ausgeführt, Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin sei die Behandlung der Kinderlosigkeit durch In-Vitro-Fertilisierung und Embryotransfer sowie die Entwicklung technischer Hilfsmittel hiefür. Neben seiner Geschäftsführertätigkeit betreibe Dr. Z eine Facharztpraxis für Gynäkologie. Die belangte Behörde habe die Feststellung getroffen, dass das Gehalt des Geschäftsführers nicht ab September 1994 im Gegenzug mit der Zurverfügungstellung der Wohnung durch die Beschwerdeführerin reduziert worden sei. Das Gehalt sei vielmehr von monatlich 85.480 S (im Jahr 1994) auf monatlich 100.000 S (ab Dezember 1996) angehoben worden. Somit sei ein Vorteilsausgleich zwischen den Arbeitsleistungen des Dr. Z und der Zurverfügungstellung der Wohnung ausgeschlossen. Auch der Mietvertrag weise nicht auf einen solchen Vorteilsausgleich hin. Es stelle sich die Frage nach der betrieblichen Veranlassung des Wohnungskaufes. Der Verwaltungsgerichtshof habe in mehreren Erkenntnissen die Ansicht geäußert, dass die Zurverfügungstellung von Dienstwohnungen an Arbeitnehmer bei Betrieben mittlerer Größe unüblich sei, wenn nicht ein Ausnahmefall vorliege, in welchem die außerbetrieblichen Gründe für die Bereitstellung von Wohnungen gegenüber den betrieblichen Erfordernissen deutlich in den Hintergrund getreten seien. Im gegenständlichen Fall sei die Zurverfügungstellung von Wohnungen an Mitarbeiter nicht fremdüblich. Daran könne auch die geplante Vermietung an einen Spezialisten nichts ändern. Wäre tatsächlich die erwähnte Nutzungsüberlassung an einen Spezialisten erfolgt, hätte der natürliche Interessengegensatz zwischen Fremden dafür gesorgt, dass die Nutzungsüberlassung als Gehaltsbestandteil in den Dienstvertrag Eingang gefunden hätte. Auch in einem solchen Fall wäre aber die Wohnung nicht Betriebsvermögen geworden. Da im gegenständlichen Fall kein gewichtiger betrieblicher Grund für die Aufnahme von Dienstwohnungen in das Betriebsvermögen vorliege, sei die Wohnung nicht zur betrieblichen Sphäre der Beschwerdeführerin zu rechnen. Tatsächlich sei die Wohnung seit 1985 von Dr. Z und seiner Familie bewohnt. Es sei kein sachlicher Grund feststellbar, der dafür spräche, dass die Eigenschaft der Wohnung als Wirtschaftsgut, welches der Befriedigung privater Wohnbedürfnisse diene, durch den Wechsel des Vermieters eine Änderung erfahren hätte. Die Wohnung sei daher nicht Teil des Betriebsvermögens der Beschwerdeführerin. Die Anschaffungskosten seien aus der steuerlich relevanten Sphäre der Beschwerdeführerin auszuscheiden. Auf Seiten des Dr. Z als Vorteilsempfänger liege allerdings nur in Höhe des angemessenen Nutzungsentgeltes (Differenz zum tatsächlich bezahlten Entgelt) eine Gewinnausschüttung vor. Zur Ermittlung des fremdüblichen Mietwertes sei nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. April 1982, 81/14/0120 bis 0123, der Mittelwert einerseits aus dem Betrag, welcher der Kapitalgesellschaft neben der Erstattung des Wertverzehrs

und der Nebenkosten eine Verzinsung des investierten Kapitals sichere, andererseits aus jenem, den die Kapitalgesellschaft durch Fremdvermietung äußersten Falles als Mietzins erzielen könnte, zu errechnen. Der erste Betrag errechne sich bei einer AfA von 2% und einer Kapitalverzinsung von 4,5% mit

275.133 S, der zweite Betrag mit 192.960 S (132 m2 x 12 Monate x 120 S). Die Miethöhe von 120 S/m2 sei für eine überdurchschnittlich ausgestattete Wohnung mit zwei Pkw-Abstellplätzen und Kellerabteil in bester Lage in Bregenz eher an der unteren Grenze der Bandbreite ortsüblicher Mieten angesiedelt. Die tatsächlich vereinbarte Miete von monatlich 7.023 S liege weit unter dem ortsüblichen Mietzinsniveau, sodass der "interne Vergleich" jedenfalls nicht herangezogen werden könne. Zu Recht habe daher das Finanzamt hinsichtlich des Vorteils beim Gesellschafter die Gewinnausschüttung für die Monate des Streitjahres mit 49.922 S angenommen.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde die Berufung betreffend Kapitalertragsteuer abgewiesen und zur Begründung auf den erstangefochtenen Bescheid verwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

1. Erstangefochtener Bescheid:

§ 7 Abs 2 KStG 1988 in der hier maßgeblichen Stammfassung lautet:

"Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im§ 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4), der Sanierungsgewinne (§ 23 Z1) sowie des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 Z. 2). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und diesem Bundesgesetz."

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Anschaffung der Wohnung sei im Hinblick auf die Erhaltung und zudem die künftige Anwerbung von Fachkräften auf dem Gebiet der In-Vitro-Fertilisation in ihrem betrieblichen Interesse gelegen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 93/14/0196 mwN). Stellt der Betriebsinhaber einem seiner Arbeitnehmer für dessen Wohnzwecke eine Eigentumswohnung zur Verfügung, so dient diese dann betrieblichen Zwecken, wenn für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit betriebliche Erwägungen maßgebend sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. September 1990, 89/15/0019).

Schafft eine Kapitalgesellschaft eine Eigentumswohnung an oder stellt sie eine solche her, um sie einem Gesellschafter, der auch Arbeitnehmer der Gesellschaft sein mag, zu Wohnzwecken zu überlassen, ist für die Frage, ob dieser Vorgang dem Grunde nach durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, zu prüfen, ob die Kapitalgesellschaft eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer angeschafft oder hergestellt hätte. Erweist sich, dass die Kapitalgesellschaft eine derartige Anschaffung oder Herstellung für einen fremden Arbeitnehmer nicht getätigt hätte, ist daraus zu schließen, dass die tatsächlich getätigte Anschaffung oder Herstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Wohnung stellt dann kein steuerliches Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft dar.

Im gegenständlichen Fall ist die belangte Behörde zum Ergebnis gelangt, die Anschaffung der Wohnung halte dem Fremdvergleich nicht stand. Es entspricht auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes der Lebenserfahrung, dass eine Kapitalgesellschaft wie die Beschwerdeführerin Wohnungen der gegebenen Art und Größe üblicherweise nicht für fremde Arbeitnehmer anschafft. Die Feststellung der belangten Behörde erweist sich daher als das Ergebnis schlüssiger Beweiswürdigung. Auch die nach einem Zeitraum von ca. fünf Jahren erfolgte Zurverfügungstellung der Wohnung an einen Spezialisten spricht nicht dagegen, dass die im Jahr 1994 getätigte Anschaffung der Wohnung, die vom Gesellschafter-Geschäftsführer bewohnt wurde, nicht aus im Gesellschaftsverhältnis gelegenen Gründen erfolgt ist.

Die Beschwerdeführerin wurde sohin nicht dadurch in ihren Rechten verletzt, dass die belangte Behörde die in Rede stehende Eigentumswohnung nicht dem Betriebsvermögen zugeordnet hat.

Aus dem Vorstehenden folgt für die Umsatzsteuer, dass die belangte Behörde im Hinblick auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1972 zu Recht den Vorsteuerabzug versagt hat.

2. Zweitangefochtener Bescheid:

Die Beschwerdeführerin bringt vor, auf der Ebene des Gesellschafter-Geschäftsführers Dr. Z könne nur dann eine verdeckte Ausschüttung vorgenommen werden, wenn die Höhe seiner Dienstbezüge unter Hinzurechnung des Vorteils aus der Überlassung der Nutzung der Wohnung nicht mehr angemessen gewesen wäre. Dem Geschäftsführer gebühre kraft Gesetzes eine angemessene Entlohnung, wobei nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern auf die Angemessenheit der Gesamtausstattung abzustellen sei. Angesichts der Position als ärztlicher Leiter einer erfolgreichen privaten Krankenanstalt erscheine die tatsächliche Entlohnung auch unter Einbeziehung der Wohnungsüberlassung als angemessen.

Die Überlassung der Nutzung der Wohnung einer GmbH an den Gesellschafter-Geschäftsführer kann bei diesem auch dann eine verdeckte Ausschüttung darstellen, wenn die Wohnung nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH gehört (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 8 Tz 66, Stichwort "Dienstwohnung"). Wenn aber die Eigentumswohnung zu Recht nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH gerechnet wird, weil nicht die betriebliche Veranlassung im Vordergrund steht, stellt die Nutzungsüberlassung kein Entgelt für an den Betrieb der GmbH erbrachte Dienstleistungen dar.

Da die Eigentumswohnung nach obigen Ausführungen zum erstangefochtenen Bescheid mit im Gesellschaftsverhältnis wurzelnden Umständen in Zusammenhang steht, führt dies auf der Ebene des Einkommens des Gesellschafter-Geschäftsführers zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften iSd § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 im Umfang der im angefochtenen Bescheid angenommenen Differenz zwischen dem fremdüblichen und dem tatsächlich bezahlten Mietentgelt.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. 416/1994.

Wien, am 20. Juni 2000

Schlagworte

VwRallg7 Fremdvergleich

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1998150169.X00

Im RIS seit

03.04.2001

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at