

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri als Vorsitzende und die weiteren Senatsmitglieder R, als Beisitzer sowie die fachkundigen Laienrichter GL, Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien, ZT, Wirtschaftskammer Wien in der Beschwerdesache der Bf, adresse, vertreten durch Vertreter, (vormals: Vertretung) über die Beschwerden gegen die Bescheide des FA Wien 8/16/17 vom 21.6.2010 betreffend die Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 sowie gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2009 und gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 nach Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung im Beisein der Schriftführerin S am 24.11.2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005, 2006, 2007 und 2008 wird teilweise stattgegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat Dezember 2009 wird teilweise stattgegeben.

Der Gesamtbetrag der steuerbaren Umsätze für 12/2009 ist im Ausmaß von 388.616,34 € anzusetzen.

Die Umsatzsteuerzahllast beträgt 29.035,68 €.

Die Körperschaftsteuerbescheide 2005, 2006, 2007 und 2008 werden abgeändert.

Die Körperschaftsteuer wird für das Jahr 2005 in Höhe von 1.650,99 €, für das Jahr 2006 in Höhe von 5.282,58 €, für das Jahr 2007 in Höhe von 15.607,32 € und für das Jahr 2008 in Höhe von -1.313,62 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind bezüglich der Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ihr Gegenstand ist die Führung einer privaten Krankenhausanstalt in der Betriebsform eines Sanatoriums.

Telefonkosten

In einer die Streitjahre 2005, 2006 und 2007 umfassenden Außenprüfung und einer die Jahre 2008 und 2009 betreffenden Nachschau stellte die Prüferin in Tz 1 des Prüfberichtes fest, dass das Sanatorium jenen Patienten, die Telefonleistungen in Anspruch nehmen wollten, Telefone gegen Entgelt zur Verfügung stellten. Die Telefonanschlussgebühren und Gesprächsgebühren seien sodann den Patienten unter Ausweis von 10% Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden.

Unter die Steuerermäßigungsbestimmung gemäß § 10 Abs 2 Z 15 UStG 1994 würden nur die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten fallen, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pflege im Zusammenhang stehen, und sofern die Umsätze nicht unter § 6 Abs. 1 Z. 18 oder 25 UStG 1994 fallen.

Unter Bezugnahme auf die Judikatur des EuGH vom 1.12.2005, *Ygeia*, C-394/04 und C-395/04, vertrat die Außenprüfung die Rechtsansicht, dass die wunschgemäße gegen Entgelt erfolgte Überlassung von Telefonen Umsätze darstellten, die dem Normalsteuersatz in Höhe von 20% unterliegen würden, zumal nach EuGH der für die Anwendung der Steuerermäßigungsvorschrift erforderliche unmittelbare enge Zusammenhang nur vorliege, wenn die Leistungen für die Erreichung des therapeutischen Zieles unerlässlich und nicht im Wesentlichen dazu bestimmt seien, ihren Erbringer zusätzliche Einnahmen durch die Erzielung von Umsätzen zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen der Mehrwertsteuer unterliegender gewerblicher Unternehmen getätigt werden.

	2005	2006	2007	2008	2009
Erhöhung Umsätze 20%	24.781,00	24.048,00	20.931,00	20.601,00	18.805,00
Vermind. Umsätze 10%	27.034,00	26.234,00	22.834,00	22.474,00	20.515,00

Sachbezüge

In Tz. 2 des Berichtes stellte die Außenprüfung fest, dass die Bf. ihren drei wesentlich beteiligten Gesellschafter- Geschäftsführern Dienstwohnungen fremdüblich überlassen habe. Insgesamt beträgt die Wohnnutzfläche dieser Wohnungen 323 m²:

1. H.D	1. Stock	104 m ² + 16 m ² Terasse	
2. H.D	Dachgeschoss	115 m ² + 50 m ² Terasse	
3. D.D	Erdgeschoss	104 m ² + 16 m ² Terasse	

Die Dienstwohnung für Frau H. D könnte als fremdüblich anerkannt werden, solange die behördliche Begünstigung anzuwenden sei, dass die *"reine Anwesenheit der Pflegedienstleistung in der Dienstwohnung"* eine diplomierte Kraft im Nachtdienst ersetzt.

Da bisher eine Umsatzbesteuerung der dadurch entstandenen Sachbezüge bei der Bf. unterblieben ist, ermittelte die Prüferin unter anderem anhand von zwei von der Bf. vorgelegten Mietverträgen eine durchschnittliche Miete inklusive Betriebskosten in Höhe von € 6,85/m² zuzüglich Heizkosten in Höhe von € 0,90/m². Für die Höhe der Betriebs- und Energiekosten habe sie Werte aus der Buchhaltung im Ausmaß von 0,35 €/m² herangezogen. Eine zusätzliche Bewertung der Terrassen und der Einrichtungsgegenstände unterblieb, da diese Werte nach Ansicht der Prüferin im festgestellten Mittelwert Deckung finden.

Von der Außenprüfung wurden daher für die Gesamtwohnnutzfläche besagter Wohnungen in Höhe von 323 m² folgende Erhöhungen betreffend die Miethöhe (10%) und Heizkosten (20%) für den gesamten Prüfungszeitraum vorgenommen:

	2005	2006	2007	2008	2009
Erhöhung BMG 10%	26.550,00	26.550,00	26.550,00	26.550,00	26.550,00
Erhöhung BMG 20%	3.488,00	3.488,00	3.488,00	3.488,00	3.488,00

In Tz 10 des Prüfungsberichtes wurde die sich auf Grund der Erhöhung der umsatzsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage ergebende Umsatzsteuernachforderung passiviert, die folglich den erklärten Bilanzgewinn in Höhe von -6.110,00 € (2005), -6.043,00 € (2006) und -6.350,00 € (2007) verminderte.

Das Finanzamt erließ unter Zugrundelegung dieser Feststellungen die angefochtenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide.

Telefonkosten

Gegen diese Bescheide erhob die Bf. die als Beschwerde zu behandelnde Berufung, in der sie zunächst die Umsatzsteuerbescheide hinsichtlich der Festsetzung der 20%igen Umsatzsteuer für in Rechnung gestellte Telefongebühren bekämpfte.

Die Außenprüfung habe die Umsatzsteuer für Telefongebühren, die die Bf. mit 10% USt an Patienten weiterverrechnet habe, von 10% auf 20% erhöht. Als Folgewirkung habe sich das ertragsteuerliche Ergebnis um die Umsatzsteuerauswirkung geändert.

Der Vertreter der Bf. beantragte die Besteuerung von an die Patienten in Rechnung gestellten Telefongebühren, wie bisher, mit 10% USt vorzunehmen und beantragte, die angefochtenen Bescheide im Sinne der Ausführungen abzuändern.

In den Begründungsausführungen der Beschwerde wies der Vertreter darauf hin, dass es sich bei der Bf. um eine Krankenanstalt nach dem Krankenanstaltengesetz handeln würde und dass die Außenprüfung vor dem Hintergrund der von ihr zitierten EuGH-Judikatur nur ganz lapidar feststellte, dass die in Streit stehenden Umsätze dem 20%igen Umsatzsteuersatz unterliegen würden, weil Telefone aufgrund des Patientenwunsches oder Angehörigenwunsches zur Verfügung gestellt würden. Die Außenprüfung gehe aber nicht auf die Erreichung des therapeutischen Zieles ein.

Im Falle der Bf. sei auch festzuhalten, dass die Zurverfügungstellung von Telefonen an Patienten keine zusätzlichen Einnahmen bringe. Weil die Telefonkosten an die Patienten mit dem selbst bezahlten Betrag weiterverrechnet würden. Da die Bf. die Telefonleistungen selbst beim Telekomunternehmen einkaufe und die Kosten 1:1 an die Patienten weiterverrechnet habe, stehe sie auch damit in keinerlei Wettbewerb mit gewerblichen Unternehmen.

Auch nach den Umsatzsteuerrichtlinien RZ 928 unterliege die Zurverfügungstellung eines Telefons dann dem ermäßigten Steuersatz von 10%, wenn *„diese Leistungen zur Erreichung der mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung verfolgten therapeutischen Ziele unerlässlich seien und nicht im Wesentlichen dazu bestimmt seien, ihrem Erbringer zusätzliche Einnahmen durch die Erzielung von Umsätzen zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen der Mehrwertsteuer unterliegender gewerblicher Unternehmen getätigt werden“*.

Zur Erreichung des therapeutischen Zieles führte die Vertretung der Bf. aus:

Nach dem Wiener Pflegeheimgesetz und nach den Qualitätskriterien des Dachverbandes der Pflegeeinrichtungen der Stadt Wien gehörten Telefone oder Telefonanschlüsse zur Grundausrüstung eines Zimmers.

Nach den im Krankenanstaltengesetz geregelten Patientenrechten, ist die Möglichkeit eines Telefonanschlusses erforderlich, um die sozialen Kontakte zu ermöglichen, um damit die therapeutischen Ziele zu erreichen.

Telefone würden bei jenen Patienten angeschlossen, die ein Telefon verlangen. Hierbei werde unterschieden, ob ein Telefon nur passiv oder auch aktiv genutzt werden könne, Telefonleistungen würden in den Rechnungen an Patienten gesondert angeführt und ebenso mit 10% versteuert werden.

Wenn für Krankenanstalten gesetzlich geregelt sei, dass ein Telefon notwendig sei, um die therapeutischen Ziele zu erreichen, sei schon alleine aus diesen gesetzlichen Regelungen zu erkennen, dass der Gesetzgeber damit die therapeutischen Ziele fördern wollte. Die im konkreten Fall vorgenommene Erhöhung der USt von 10% auf 20%, stehe somit diesen gesetzlichen Regelungen entgegen.

Der § 17a des Krankenanstaltengesetzes regle die Patientenrechte wie z.B. das Recht auf ausreichend Besuchs- und Kontaktmöglichkeiten mit der Außenwelt. Eine nähere Ausführung, was darunter zu verstehen sei, finde sich wieder in den vom Dachverband Wiener Sozialeinrichtungen herausgegebenen Qualitätsprogramm:

§ 4 Abs. 2 bestimme für soziale Kontakte Nachfolgendes:

„Soziale Kontakte außerhalb der Einrichtung stellen einen Aspekt der kontinuierlichen Lebensführung dar. Einrichtungen haben daher Sorge zu tragen, dass bestehende soziale Netzwerke aufrecht erhalten werden bzw. sich neue – innerhalb und außerhalb der Einrichtung – bilden können. Im WWP (Wiener Wohn- und Pflegeheimgesetz) werden dazu vielfältige Möglichkeiten garantiert, Quellen zum Nachweis auf der strukturellen Ebene sind die Heimordnung (z.B. Besuchszeiten, Ausgangsregelungen) und Informationsbroschüren (z.B. Möglichkeiten der Telefonbenutzung im Zimmer) oder die Art und Weise der Postzustellung. Die Realisierung dieser Rechte (Ergebnisebene) wird im Gespräch mit dem Bewohner hinterfragt. Allfällige Gründe, warum eine Realisierung dieser Rechte nicht möglich ist, werden, sofern diese nicht offensichtlich sind, mit Verantwortlichen aus der Einrichtung geklärt.“

Für Krankenanstalten und Pflegeheime bestehe der gesetzliche Auftrag zur Qualitätssicherung. Beurteilt werden Strukturqualität, Prozessqualität und Ergebnisqualität. Diese Punkte werden auch von der kontrollierenden Behörde geprüft. Die Aufstellung von Telefonen sind Parameter der Strukturqualität und für eine menschenwürdige Unterbringung von Patienten unverzichtbar. Laut Gesetzgeber müssten in der Pflegeplanung tagesstrukturierende Maßnahmen gesetzt werden. Wohl für die meisten Menschen gehörten Telefone zu den alltäglich benutzten Dingen. Eine den gewohnten Lebensumständen möglichst nahekommende Tagesstruktur mit Telefon wird demnach als Voraussetzung für Behandlungs- und Pflegequalität angesehen. Es ist demnach leicht zu

sehen, dass es sich bei der Zurverfügungstellung von Telefonen um Leistungen handeln würde, die unmittelbar mit der Betreuung der Pfleglinge im Zusammenhang stünden und für die verfolgten therapeutischen Ziele der ärztlichen Heilbehandlung unerlässlich seien. Unter den Patienten befänden sich auch eine Reihe von Personen, die aus dem Bundesland oder gar aus dem Ausland kommen würden und von ihren Verwandten nicht permanent besucht werden könnten. Die Erreichung der therapeutischen Ziele wäre ohne Telefon denkunmöglich. Am Rande erwähnte die Vertretung der Bf., dass z.B. auch alle Wiener Krankenanstalten Telefonkosten für Telefone, die den Patienten zur Verfügung gestellt werden in Anlehnung an Rz 928 der Umsatzsteuerrichtlinien mit 10% USt den Patienten verrechnen würden und dies seinerzeit vom BMF bestätigt worden sei.

In einer schriftlichen Beschwerdeergänzung brachte die steuerliche Vertretung vor, dass die Entscheidung, ob ein Telefon für therapeutische Zwecke unerlässlich sei oder nicht, nur von jemandem mit entsprechender medizinischer Ausbildung getroffen werden könne und nicht z.B. von Steuerberatern, aber auch nicht von einem Mitarbeiter der Finanzverwaltung, weder Steuerberater, noch Mitarbeiter der Finanzverwaltung würden über die entsprechende medizinische oder therapeutische Ausbildung verfügen, um diese Frage zu beantworten. Der medizinische Leiter der Bf. habe zwar gegenüber der Außenprüfung mehrfach erklärt, dass das Telefon für therapeutische Zwecke unerlässlich sei, dies sei aber von der Außenprüfung nicht gewertet worden.

Tatsache sei, dass in der Krankenanstalt vorwiegend ältere, gebrechliche Patienten und ältere Patienten mit Behinderung betreut werden.

Die Weltgesundheitsorganisation (WHO) habe eine Internationale Klassifikation der Funktionsfähigkeit, Behinderung und Gesundheit (ICF) herausgegeben, die ICF ergänze die ICD (Internationale Klassifikation der Krankheiten). Diese Internationale Klassifikation der Funktionsfähigkeit, Behinderung und Gesundheit der WHO diene als länder- und fachübergreifende einheitliche Sprache zur Beschreibung des funktionalen Gesundheitszustandes, der Behinderung, der sozialen Beeinträchtigung und der relevanten Umgebungsfaktoren einer Person. Die Anwendung der ICF sei in Richtlinien über Leistungen zur medizinischen Rehabilitation geregelt.

Die Vertretung der Bf. verwies auf die Kurzeinführung der ICF, die sie als Beilage der vorliegenden Beschwerdeergänzung beigelegt hat. Damit werde ausdrücklich darauf verwiesen, dass die Kommunikation und der Gebrauch von Kommunikationsgeräten (Telefon) von entscheidender Bedeutung für die therapeutischen Ziele sei. Gerade bei älteren Menschen, wie bei Patienten bei der Bf., seien Telefone von entscheidender Bedeutung für die Erreichung des therapeutischen Ziels. Bei der Bf. seien speziell ausgebildete Ergotherapeuten beschäftigt, die auch mit Zuhilfenahme von Kommunikationsgeräten, wie z.B. Telefon eine Heilung, Verbesserung, Wiederherstellung oder Kompensation der beeinträchtigten Fähigkeiten und Funktionen eines Patienten, eben eine möglichst große Selbständigkeit und Handlungsfreiheit beim Patienten im Alltag ermöglichen würden. Neben geeigneten Übungen tragen auch der Einsatz von

Hilfsmitteln, wie z.B. Telefon, dazu bei, dass die verbleibenden Fähigkeiten angepasst würden und so ein Optimum an Rehabilitation erreicht werden würde.

Die Bf. wies abschließend noch darauf hin, dass sie vom BMF eine mündliche Auskunft erhalten habe, wonach solche Telefonleistungen dem 10%igen Umsatzsteuersatz unterliegen würden.

Sachbezüge

Ein weiterer Beschwerdeeinwand betraf die durch die Außenprüfung getroffene Erhöhung des Sachbezuges der den mitarbeitenden Gesellschaftern der Bf. zur Verfügung gestellten Dienstwohnungen. Diese wurden für Zwecke der USt mit höheren Ansätzen, als bisher von den Gesellschaftern bewertetet, angesetzt.

Die Außenprüfung habe im Verlauf der Prüfung (Beginn der Prüfung war der 24. August 2009, das Ende war im März 2010) über ein halbes Jahr den laufenden Geschäftsbetrieb behindert; es seien einige betriebliche Vorhaben liegen geblieben, und alle geschäftsführenden Gesellschafter die ganze Zeit über mit Beantwortung von Prüfungsfragen und Diskussionen mit der Prüfung beschäftigt gewesen.

Von den Gesellschaftern würden die Dienstwohnungen nach den Bestimmungen der Sachbezugsverordnung bewertet und versteuert werden. Die Bewertung durch die Außenprüfung wäre jedoch im Schätzungsweg und nicht in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung vorgenommen. Mit der Bewertung der Sachbezugswerte, der den mitarbeitenden Gesellschaftern zur Verfügung gestellten Dienstwohnungen, war man – wie auch gegenüber der Außenprüfung erwähnt – nicht einverstanden, diese seien überhöht bewertet worden. Man habe dann aber nach langen Diskussionen aus wirtschaftlichen Überlegungen diese zu hoch vorgenommenen Bewertungen bei der Bf. zur Kenntnis genommen.

Es sei der Vertretung der Bf. auch bewusst gewesen, dass die Bewertung der Sachbezüge der Dienstwohnungen ein Thema bei der Einkommensteuer der mitarbeitenden Gesellschafter sei. Die steuerliche Vertretung war der Ansicht, dass diese Bewertungen der Sachbezüge keine Bindungswirkung für die Einkommensteuer der mitarbeitenden Gesellschafter entfalten könne. Dazu führte sie die Rechtsprechung des VwGH vom 18.9.1991, 91/13/0023 an.

Mit Bescheid vom 24.11.2012, wären den mitarbeitenden Gesellschaftern der Bf. Prüfungsaufträge über die Einkommensteuerprüfung für die Zeiträume 2005 bis 2010 zur Kenntnis gebracht worden. Die Außenprüferin habe erklärt, dass sie der Sachbezugsbewertung, wie sie von der gegenständlichen Prüfung vorgenommen worden sei, auch für die Einkommensbesteuerung folgen müsse und eine abweichende Bewertung daher nicht möglich sei.

Angesichts dieser Bindungswirkung bei der Einkommensteuer müsse die Bewertung jedoch aus der Sicht der steuerlichen Vertretung als unrichtig und überhöht beurteilt und die Feststellungen betreffend die Erhöhung der Sachbezüge angefochten werden.

Die Vertretung der Bf. beantragte, die verfahrensgegenständliche Bewertung in Anlehnung an die Bestimmungen der Sachbezugsverordnung vorzunehmen.

Begründend dazu führte sie in einem weiteren ergänzenden Schriftsatz aus, dass entgegen der in den Einkommensteuerrichtlinien in der RZ 1002 veröffentlichten Auffassung der Finanzverwaltung zur Bewertung von Sachbezügen, dass – sofern keine erheblichen Abweichungen vom üblichen Mittelpreis des Verbrauchortes vorliegen – keine Bedenken bestünden, (auch bei Personen mit Einkünften aus selbständiger Arbeit) die Sachbezugsverordnung der Schätzung des örtlichen Mittelpreises zugrunde zu legen, die Sachbezüge ohne Zugrundelegung der Sachbezugsverordnung festgesetzt wurden.

Auch lt. Rz 1069 EStR bestehen keine Bedenken, wenn der (auf die Privatnutzung entfallende) steuerwirksame geldwerte Vorteil mit jenem Wert geschätzt werde, der sich gem. § 4 Sachbezugsverordnung ergebe. Eine erhebliche Abweichung liege dann vor, wenn der um 25% verminderte, übliche Mittelpreis des Verbraucherortes (fremdüblicher Mietzins) entweder weniger als die Hälfte oder mehr als das Zweifache des Richtwertes nach der Sachbezugsverordnung betrage; in einem solchen Fall wäre der fremdübliche Mietzins als Sachbezugswert heranzuziehen (vgl. Doralt, EStG⁴, § 15 Rn 49). Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes sei jener Wert, den der Steuerpflichtige aufwenden müsste, um das, was ihm als Sachbezug zukomme, käuflich zu erwerben (Rn 138 Lohnsteuerrichtlinien). Im gegenständlichen Fall bestimme sich der übliche Mittelpreis des Verbraucherortes, danach welchen Mietzins die Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlen müssten.

Der als Beilage 1 der Beschwerde angefügten Berechnung des üblichen Mittelpreises liegen Mietzinse zugrunde, die Mietverhältnisse in derselben Straße betreffen, in der sich das Sanatorium befinde (siehe die ebenfalls beigefügten Mietverträge in Beilagen 2 bis 4).

Aus der Berechnung sei ersichtlich, dass der um 25% verminderte, übliche Mittelpreis des Verbraucherortes den Richtwert nach der Sachbezugsverordnung nicht um mehr als das Zweifache übersteige.

Ebenso wäre gemäß der Stellungnahme des allgemein beeideten und zertifizierten Sachverständigen für Immobilienwesen Herrn Dr. RG (Beilage 5) ein Mietzins von € 5,00 bis € 7,00 pro m² am freien Markt erzielbar gewesen.

Auch die Außenprüfung sei zu einem Mietzins gelangt, der das Zweifache des Richtwertes der Sachbezugsverordnung nicht übersteige. Demgemäß hätten, basierend auf Rn 1002 der Einkommensteuerrichtlinien die Werte der Sachbezugsverordnung zur Anwendung kommen müssen.

Anhand der in der Beilage 1 angeführten Berechnung, der Stellungnahme des Sachverständigen in der Beilage 5 und jener der Außenprüfung könne von einem üblichen Mietzins des Verbraucherortes ausgegangen werden, der den Richtwert der Sachbezugsverordnung nicht um das Zweifache übersteige, weshalb gemäß Rn 1002 der EStR die Sachbezugsverordnung heranzuziehen sei.

Falls dieser Ansicht nicht gefolgt werde, wäre bei der Festsetzung der Werte für den Sachbezug Dienstwohnungen nicht ein pauschaler Mietzins für alle gegenständlichen Jahre, sondern für jedes Jahr ein die Marktsituation berücksichtigender Mietzins heranzuziehen gewesen. Schließlich ergebe sich unter Berücksichtigung des Mietzinses der Wohnung in der Adresse 1, die von der Größe den gegenständlichen Dienstwohnungen gleich, ein Mittelpreis von € 5,77 (siehe Beilage 1).

In einem weiteren Ergänzungsschreiben regte die steuerliche Vertretung eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer 2008 und 2009 gem. § 303 Abs. 4 BAO an. In der Körperschaftsteuererklärung 2008 wären Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von € 12.254,78 nicht in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung in Abzug gebracht worden. In der Körperschaftsteuererklärung 2009 wären Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von € 10.378,70 in Abzug zu bringen.

Die Außenprüfung nahm zu den Beschwerdeausführungen betreffend die Bewertung der Sachbezüge für Dienstwohnungen schriftlich wie folgt Stellung:

*"Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass im Prüfungszeitraum den drei Gesellschafter-Geschäftsführern, Herrn As, Frau Ws und Herrn Rs für sich und ihre Familien von der GmbH jeweils eine Dienstwohnung **unentgeltlich** zur Verfügung gestellt wurde.*

Für den Prüfungszeitraum bestehen mit den drei oben genannten Personen Geschäftsführerverträge (siehe nacherfasster Arbeitsbogen Teil 4, S. 214 – 236). Darin wird über Geschäftsführervergütung und Dienstwohnung abgesprochen.

Die Gesellschafter-Geschäftsführer gaben folgende Tätigkeiten als Aufgabenbereich im Unternehmen an:

Frau D hatte die Pflegedienstleitung (lt. KHG vorgeschrieben) inne.

Herr Dr. D war ärztlicher Leiter. Herr H. D war kaufmännischer Leiter des Sanatoriums und übernahm an Wochenenden und außerhalb der Dienstzeiten des Hauspersonals deren Agenden.

Bezüglich der Höhe der Geschäftsführervergütungen wird auf die Geschäftsführerverträge (Arbeitsbogen Teil 4 S. 213ff), die Lohnkonten (Arbeitsbogen Teil 5 S. 45 ff) und die im Zuge der Prüfung erstellte Auflistung über die Vergütungen (z. B. Teil 5 S.216) verwiesen.

Die Wohnungen waren von der Außenprüfung besichtigt worden. In einem Aktenvermerk (S. 283 Teil 2) wurde die Lage und Ausstattung der Wohnungen beschrieben (siehe Anlage und Arbeitsbogen Teil 3 S. 8).

Die unentgeltliche Überlassung der Wohnungen erfolgte jeweils samt Einrichtung, diese war von der Gesellschaft angeschafft und von dieser auch die Kosten übernommen worden.

Vor der Betriebsprüfung sind die geldwerten Vorteile aus der Überlassung der Dienstwohnungen bei den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit in der Sphäre der

Gesellschafter erklärt worden, die Bewertung erfolgte für den Prüfungszeitraum mit den Werten der Sachbezugsverordnung ($\text{€ } 2,76 / \text{m}^2 + \text{Heizung } 0,58 / \text{m}^2$).

Eine umsatzsteuerliche Erfassung war vor der AP nicht erfolgt.

Anzumerken ist noch, dass außer den genannten Gesellschaftergeschäftsführern keinen anderen Dienstnehmern, Dienstwohnungen zur Verfügung gestellt wurden.

Bezüglich dieser Wohnungen wurden zur Berechnung des geldwerten Vorteils zunächst die Sätze aus dem Betriebskostenspiegel 2008 der Wiener Mietervereinigung herangezogen. Zusätzlich erfolgte ein Ansatz für Einrichtungsgegenstände und Energiekosten.

Die von Frau Heidi D. und deren Familie genutzte Wohnung befindet sich im Neubau des Sanatoriums mit der Lageadresse adresse4. Fr. Ws. wird das gesamte Dachgeschoss dieses Objektes überlassen, wobei diese Wohnung konkret für Frau D. errichtet worden ist. Vor dieser Neuerrichtung hat Frau Ws. im Altbestand gewohnt, diese Wohnung wurde nach der Übersiedelung in das Dachgeschoss aufgegeben und in eine Demenzstation umgebaut. Die Dachgeschosswohnung umfasst eine Wohnnutzfläche im Ausmaß von 115 m^2 zuzüglich einer Dachterrasse von 50 m^2 .

Von der in der Anfangsphase der Diskussion von der AP überlegten Nichtanerkennung der Gestaltung mit dem Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe der Errichtungskosten (begründet unter anderem mit den auf die persönlichen Wohnbedürfnisse von Frau D. zugeschnittenen Errichtung der Wohnung; siehe dazu das Besprechungsprotokoll im Arbeitsbogen Teil 2, S. 8ff.), wurde auf Grund der plausiblen Einwendungen der steuerlichen Vertretung (insbesondere die Argumentation betreffend die Einsparung einer diplomierten Kraft im Nachtdienst), Abstand genommen.

Letztendlich wurde die Fremdüblichkeit der Überlassung der Dienstwohnungen als Teil der GF-Vergütung anerkannt, bezüglich der Bewertung der Vorteile erfolgte eine Korrektur durch die AP.

In der Diskussion über ortsübliche Mittelpreise wurden von der steuerlichen Vertretung des geprüften Unternehmens drei Mietverträge vorgelegt. Ein Vertrag betraf ein Mietverhältnis über ein Objekt, welches durch das Mietrechtsgesetz geschützt war. Dieser wurde in der weiteren Betrachtung von der AP nicht weiter berücksichtigt (Mietzinse, die für eine Wohnung bezahlt werden, die unter das Mietrechtsgesetz fällt, können nicht auf eine neu errichtete Dachgeschosswohnung umgelegt werden).

Die beiden anderen von der steuerlichen Vertretung vorgebrachten Mietverhältnisse sind von der AP als Basis für die Ermittlung der ortsüblichen Mietpreise anerkannt worden. Es handelte sich dabei um den Mietvertrag über die Wohnung in der adresse3 vom 27.08. 2009, abgeschlossen zwischen Frau Xy und Immobilienverwaltung Xa mit einer Fläche von 65 m^2 (Arbeitsbogen Teil 2 S. 243ff) und um den Mietvertrag über die Wohnung adresse2 vom 11. 8. 2008, abgeschlossen zwischen Univ. – Prof. Dr. TR und Re im Flächenausmaß von $83,29 \text{ m}^2$ (Teil 2 S. 251ff) in die Überlegungen einbezogen.

Von den Vertretern des Unternehmens wurde weiters ein Schreiben des Sachverständigen Herrn RG vom 22.02.2010 vorgelegt (Arbeitsbogen Teil 2 S. 277).

In diesem führt der Sachverständige einige scheinbar ihm bekannte Mietverträge an, aus denen er die Möglichkeit von Vergleichswerten ableitet („....aus meiner Sammlung von Vergleichsobjekten einige Beispiele zu nennen um die Höhe eines entsprechend angemessenen Mietzinses abgrenzen zu können“).

Betrachtet man diese ist festzustellen, dass annähernd ähnliche Quadratmeterpreise wie in den beiden vorgelegten Mietverträgen angeführt werden. Die niedrigeren Werte von € 5,46 und € 6,64 betreffen Mietverträge, die scheinbar 2003 abgeschlossen worden sind. Bei einer entsprechenden Indexierung würden sich entsprechend höhere Werte ergeben. Die teureren Wohnungen (€ 9,40 in der Starkenburggasse) haben sich für einen Fremdvergleich besser angeboten.

Bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils wurde das Schreiben des Sachverständigen allerdings nicht unmittelbar herangezogen. Die Aussagen zu dem im Schreiben genannten Mietverhältnissen waren für die AP zu allgemein gehalten, vor allem war die Vergleichbarkeit der Objekte keinesfalls gesichert. Eine genauere Überprüfung der genannten Objekte und der Werte wurde aus verfahrensökonomischen Gründen unterlassen vor allem, weil die beiden vorgelegten Mietverträge bereits als ausreichende Basis angesehen wurden.

Die in diesem Schreiben weiters empfohlene Bandbreite von € 5 - € 7 erschien der AP nicht ausreichend begründet, bei Betrachtung der im Schreiben angeführten 6 Vergleichsobjekte hätte sich für den Prüfungszeitraum eher eine Bandbreite von € 7 - € 9 ableiten lassen.

Berücksichtigungswürdig erschien der AP aber der Hinweis bezüglich „Minderung der Vergleichswerte aufgrund der ausschließlichen Durchgangsmöglichkeit durch das Sanatorium“. Von der AP wurde bei den aus den beiden vorgelegten Mietverträgen ermittelten Quadratmeterpreisen ein pauschaler Abschlag durchgeführt (siehe dazu die Berechnungen unten).

Aus den beiden Mietverträgen wurden folgende Ansätze ermittelt.

Mietvertrag adresse3

HMZ 2009 befristet (netto)	340,00		
+ 25% Befristungsabschlag	85,00		
Betriebskosten	74,36		exkl. BK € 6,54/m ²
	499,36	65 m ²	€ 7,68/m ² Inkl. BK und Befristung

Mietvertrag adresse2

HMZ 2009 befristet (netto)	521,60		
+ 25% Befristungsabschlag	173,87		
Betriebskosten	114,76		Exkl. BK € 8,35 /m ²
	810,23	83,29 m ²	€ 9,73/m ² Inkl. BK und Befristung

Bezüglich der Ermittlung der Werte für Heizung und Betriebskosten wurden von den Gesellschafter-Geschäftsführern aus der Buchhaltung des Sanatoriums Nachweise aus den Jahren 2005 bis 2009 über die Kosten im Sanatorium vorgelegt, welche in den Besprechungen mit der steuerlichen Vertretung einvernehmlich auf Durchschnittswerte umgerechnet wurden. Die Kosten der Beheizung wurden mit € 0,90 /m² und die Betriebskosten mit € 0,35/m² errechnet (siehe Anlage 1).

Zur Berechnung des ortsüblichen Quadratmeterpreises wurden von der AP die Werte aus den beiden Mietverträgen exklusive Betriebskosten herangezogen. Diese wurde gerundet und ein Abschlag für Wertminderung angesetzt. Dieser Abschlag ist, wie bereits oben angeführt, im Umstand begründet, dass sich die Wohnungen in einem Sanatorium befinden, beziehungsweise die Wohnungen nur durch dieses zugänglich sind. Dieser Abschlag wurde mit € 0,95 je m² angenommen und vom Durchschnittswert aus den beiden Mietverträgen (8,35 + 6,54 / 2 = 7,45) abgezogen.

Die Berechnung ergibt einen Wert von gerundet **€ 6,50** exklusive Betriebskosten und unter Berücksichtigung der Betriebskosten aus der Buchhaltung des Unternehmens von € 0,35 einen Satz von **€ 6,85 inkl. Betriebskosten**.

Die Bewertung der Möbel und der Terrassen unterblieb, da die Ansicht vertreten wurde, dass diese bereits im ermittelten Satz Deckung gefunden haben.

Berechnung der Umsatzsteuer

Der Durchschnittswert von € 6,50/m² aus den Mieten und die Betriebskosten von € 0,35/m² wurden der Umsatzsteuer zu 10% unterzogen. Die Heizkosten wurden der Umsatzsteuer zu 20 % unterzogen".

Wohnung von	Größe ohne Terrasse	Umsatzsteuer 10%	Umsatzsteuer 20%
As	104 m ²		
Rs	104 m ²		
Ws	115 m ²		
	In Summe: 324 m ²	€ 6,85 /m ²	€ 0,9/m ²
Erhöhung der BMGL pro Jahr		€ 26.550,--	€ 3.488,--

Diese Stellungnahme wurde der Bf. zur Kenntnisnahme übermittelt.

In der mündlichen Senatsverhandlung am 24.11.2015 wurde wie folgt ergänzend vorgebracht :

Telefonkosten:

Die Vertretung der Bf. führte aus, dass Patienten nur auf Wunsch Telefone zur Verfügung gestellt bekommen, was zum Ausdruck bringe, dass dies für die Erreichung des therapeutischen Ziels wichtig sei. Die Patienten haben keine eigene Telefonnummer. Dadurch sei erkennbar, dass die Telefone nicht zur Grundausstattung gehörten. Die Telefone werden aufgrund einer ärztlichen Empfehlung überlassen. Letztlich entscheiden aber die Angehörigen, die auch die Kosten tragen oder der Patient selbst.

§ 17a Krankenanstaltengesetz regelt die Patientenrechte und bestimmt, dass soziale Kontakte für die Genesung der Patienten sehr wichtig sind.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass die Verwendung eines Telefons durch die Patienten grundsätzlich empfohlen wird.

Die belangte Behörde verweist auf ihre bisherigen Ausführungen und bringt ergänzend vor, dass die Judikatur zu § 10 Abs 2 Z 15 UStG einen strengen Maßstab anlege, und deshalb ein Abgehen von der Rechtsansicht der Prüferin nicht zu begründen sei.

Sachbezüge:

Die Vertretung der Bf. verweist auf die EStR Rz 1002, wonach die SachbezugsVO, so auch in der Literatur, im betrieblichen Bereich, somit auch für Selbständige, zur Anwendung gelange. Dies wäre auch aus der Sicht des Gleichheitsgebotes ein rechtsrichtiger Ansatz, umso mehr als eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorliege.

Die Richtwertzinse zwischen Fremden seien dann anzuwenden, wenn sich diese auf Altbauten beziehen, die vor 1945 errichtet wurden. Das Sanatorium sei geteilt, die Wohnung im 1. Stock und jene im Parterre wäre vor 1945 errichtet worden. Aus diesem Grund bleibe es bei der Anwendbarkeit des Richtwertzinses. Dem stünden auch nachfolgend durchgeführte Sanierungsarbeiten nicht entgegen. Die steuerliche Vertretung lege eine Zusammenstellung der Richtwerte nach dem Richtwertgesetz für die beiden Wohnungen vor, die als Beilage zu den Akten genommen wird.

Die belangte Behörde verweist auf die bisherigen Ausführungen des Finanzamtes und der Prüferin und betont, dass die Frage, ob Sanierungsmaßnahmen bezüglich der beiden Wohnungen die Annahme von Altgebäuden noch rechtfertigen würden, einer gesonderten Prüfung bedarf. Abschließend verwies sie auf die Judikatur zur Anwendung der SachbezugsVO und gab an, dass losgelöst vom neuen Vorbringen der steuerlichen Vertretung kein Anwendungsbereich für die SachbezugsVO bestehen würde.

Die Vertretung der Bf. wies auf einen noch schlechteren Zustand hin, in dem sich die Gesellschafter-Geschäftsführer befinden würden, weil sie die Wohnungen nur zeitlich begrenzt benützen dürften, in der sie als Gesellschafter-Geschäftsführer tätig sind. Dazu komme, dass die Wohnungen nur über das Sanatorium und über eine nicht versperrbare Brandschutztür betreten werden könnten. Es könne daher sein, dass sich plötzlich Patienten in die Wohnung verirren. Vor diesem Hintergrund errechnete die steuerliche

Vertretung einen 35%igen Abschlag von dem von der Prüferin ermittelten Mittelwert und kommt zu dem Ergebnis, einen Sachbezugswert im Ausmaß von 4,5 €/m² festzusetzen. Die belangte Behörde habe keine Einwendungen gegen die Anwendung eines gestaffelten Wertes. Allerdings sei ein 35%iger Abschlag deshalb nicht begründbar, weil die Wohnungen und ihre Einrichtung speziell den Bedürfnissen der Gesellschafter-Geschäftsführer entsprochen hätten und sich überdies die räumliche Nähe zum Arbeitsplatz als Vorteil erweise.

Die Vertretung der Bf. sieht den ins Treffen geführten Vorteil anders, zumal nur die Möglichkeit, eine bestimmte Distanz zum Arbeitsplatz zu bewahren, von Vorteil sein könne. Sie verweist auf § 2 Abs 7a Richtwertgesetz, wonach für arbeitsplatznahe Unterkünfte besondere Abschläge erteilt werden können. Dies treffe nicht nur auf kleine Wohnungen zu, sondern im Rahmen einer analogen Anwendung auch auf größere, die außerhalb des Arbeitsbereiches liegen. Außerdem sei von der Beschwerdeführerin zwar die Grundausstattung, es wären jedoch nicht jedoch die restlichen Einrichtungsgegenstände zur Verfügung gestellt worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht geht auf Grund der Aktenlage und dem Ergebnis der mündlichen Senatsverhandlung von nachfolgendem Sachverhalt als erwiesen aus:

1. Telefonkosten

Die Bf. stellte in den Streitjahren ihren Patienten wunschgemäß Telefone gegen Entgelt zur Verfügung und verrechnete ihnen die Telefonanschlussgebühren und die Gesprächsgebühren weiter.

In Streit steht, ob die für die Zurverfügungstellung von Telefonen an Patienten weiterverrechneten Gebühren Entgelte für Leistungen sind, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfleglinge im Zusammenhang stehen und solcherart dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, oder ob diese Leistungen mit dem Normalsteuersatz zu versteuern sind.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

Die Steuer ermäßigt sich auf 10% für die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfleglinge im Zusammenhang stehen, und sofern die Umsätze nicht unter § 6 Abs. 1 Z 18 oder 25 fallen (§ 10 Abs 2 Z 15 UStG 1994).

Unionsrechtliche Grundlage für die oben zitierte Steuerermäßigungsvorschrift ist der Art 98 in Verbindung mit Anhang III Z 17 der MwStSyst-RL, wonach medizinische

Versorgungsleistungen und zahnärztliche Leistungen sowie Thermalbehandlungen, soweit sie nicht gemäß Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b bis e von der Steuer befreit sind, steuerermäßigt sind.

Die Frage, welche Leistungen von der Steuerermäßigung betroffenen sind, ist - da der sachliche Anwendungsbereich des § 10 Abs 2 Z 15 UStG 1994 für private Krankenanstalten mit dem des § 6 Abs 18 UStG 1994 übereinstimmt - vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung zum Art 132 Abs 1 lit b, der die Steuerbefreiung von Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze regelt, zu beurteilen.

Nach EuGH liegen "eng verbundene Umsätze" dann vor, wenn diese den Charakter einer Nebenleistung zur befreiten Heilbehandlung aufweisen, sie also in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht von der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung als Hauptleistung untrennbar sind. In diesem Sinne ist die Entnahme von medizinischen Proben zu Analysezwecken befreit, auch wenn die Analyse selbst von einer anderen Einrichtung durchgeführt wird (EuGH 11.1.2001, *Kommission/Frankreich*, C-76/99, vg. auch *Rattinger* in Melhardt/Tumpel, UStG² § 6 Rz 534 ff). Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich außerdem, dass eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung angesehen werden kann, wenn sie keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptdienstleistung des Erbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (EuGH 22.10.1998, *Madgett und Baldwin*, C-308/96).

Dienstleistungen, die naturgemäß im Rahmen von Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen erbracht werden und im Prozess der Erbringung dieser Dienstleistungen zur Erreichung der damit verfolgten therapeutischen Ziele unentbehrlich sind, stellen "eng verbundene Umsätze" im Sinne dieser Vorschrift dar. Nur solche Leistungen können sich nämlich auf die Kosten der medizinischen Behandlungen auswirken, die dem Einzelnen durch die in Rede stehende Steuerbefreiung zugänglich gemacht werden (EuGH 1.12.2005, *Ygeia*, C-394/04). Ärztliche Heilbehandlung und die Krankenhausbehandlung dienen der Diagnose, der Behandlung und, so weit wie möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen (EuGH 6.11.2003, *Dornier*, C-45/01. Randnr. 48).

Nicht befreit sind nach EU-konformer Interpretation Leistungen, die für die Erbringung der steuerfreien Umsätze nicht unerlässlich sind, der Krankenanstalt im Wesentlichen zusätzliche Einnahmen verschaffen sollen, und im unmittelbaren Wettbewerb zu steuerpflichtigen Leistungen anderer Unternehmer stehen.

Der EuGH führte weiters aus, dass die Zurverfügungstellung von Telefonen und Fernsehgeräten sowie die Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen in der Regel keine mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsätze darstellen. Nach dem Zweck der Befreiungsvorschrift sind Dienstleistungen, die den Komfort und das Wohlbefinden der Krankenhauspatienten

verbessern sollen, in der Regel nicht befreit. Anders, wenn sie zur Erfüllung der therapeutischen Zielsetzung unerlässlich sind.

Der § 10 Abs 2 Z 15 UStG 1994 ermäßigt unter anderem Umsätze von Krankenanstalten, die unmittelbar im Zusammenhang mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder mit der Betreuung der Pflegepersonen stehen. Von der Verwaltung wird dabei in richtlinienkonformer Interpretation dem Wort unmittelbar die Bedeutung "mit dem Betrieb von Krankenhäusern **eng verbunden**" zugrundegelegt. Die UStR Rz 928 führen dazu beispielsweise begünstigte und nicht begünstigte Leistungen an, die von Krankenanstalten erbracht werden. Die Zurverfügungstellung von Fernsprechern an Patienten wird hier unter Verweis auf die oben zitierte EuGH-Rechtsprechung als begünstigte Leistung genannt, wenn sie gegen ein gesondertes Entgelt erbracht wurde und zur Erreichung der mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung verfolgten therapeutischen Ziele unerlässlich ist und im Wesentlichen nicht dazu bestimmt ist, ihrem Erbringer zusätzliche Einnahmen durch die Erzielung von Umsätzen zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen der Mehrwertsteuer unterliegender gewerblicher Unternehmer getätigt werden (vgl. UStR Rz 928, Mayr/Ungericht, UStG 2014, § 10 Anm. 40).

Vor dem Hintergrund der EuGH Rechtsprechung ist der alleinige Hinweis der Vertretung der Bf. auf das Wiener Pflegeheimgesetz und auf die nach den vom Dachverband der Pflegeeinrichtungen erstellten Qualitätskriterien, dass Telefone und Telefonanschlüsse zur Grundausstattung eines Zimmers gehörten, nicht geeignet nachzuweisen, dass damit eine mit der Heilbehandlung eng verbundene Leistung vorliegt, die für eine konkrete und begonnene oder zumindest geplante Heilbehandlung unerlässlich ist. Es wird lediglich eine grundsätzlich auf Wunsch des Patienten oder seiner Angehörigen mögliche Zurverfügungstellung eines Telefones ins Treffen geführt und damit keinesfalls konkrete Grundlagen für die Notwendigkeit eines Telefons zur Erreichung therapeutischer Ziele bei betroffenen Patienten dokumentiert.

Die generelle Möglichkeit der Überlassung von Telefonen genügt im Sinne der zitierten EuGH-Rechtsprechung nicht, eine mit der Heilbehandlung eng verbundene Leistung anzunehmen. Dies muss auch dann gelten, wenn dadurch zweifelsohne Gelegenheit zu sozialen Kontakten angeboten wird.

Dem Hinweis auf die Bestimmung des § 5a KAKuG, die als Patientenrechte unter anderem ausreichende Besuchs- und Kontaktmöglichkeiten mit der Außenwelt auch außerhalb der Besuchszeiten vorsieht, muss entgegnet werden, dass diese Regelung nicht einmal ausdrücklich die Überlassung von Telefonen erwähnt, und darüber hinaus aus der allgemeinen Formulierung "Leistungen, die Besuchs- und Kontaktmöglichkeiten fördern" nicht von vornherein, ohne konkrete Anhaltspunkte, auf begünstigte Leistungen im Sinne des § 10 Abs 2 Z 15 UStG 1994 geschlossen werden kann.

So vermochten Unterlagen der WHO, wonach Kommunikation allgemein von entscheidender Bedeutung für die Erreichung therapeutischer Ziele sei, und dass

ein gesetzlicher Auftrag zur Qualitätssicherung das Aufstellen von Telefonen in Krankenanstalten und Pflegeheimen für eine menschenwürdige Unterbringung von Patienten vorsehe, nicht zu beweisen, dass im Beschwerdefall die Überlassung von Telefonen für die Gesundwerdung aller Patienten unerlässlich war und daher eine mit der Heilbehandlung eng zusammenhängende Leistung vorlag. Dazu kommt, dass nach dem festgestellten Sachverhalt den Patienten generell und nicht auf Grund ärztlicher Verschreibungen empfohlen wird, von der Möglichkeit der Zurverfügungstellung von Telefonen Gebrauch zu machen, sodass auch aus diesem Grund diese Leistungen nicht als unerlässlich oder notwendig eingestuft werden können.

Nach Ansicht des Senates konnte demzufolge nicht glaubhaft gemacht werden, dass mit den in Streit stehenden Leistungen konkrete auf den jeweiligen Patienten bezogene therapeutische Ziele erfüllt wurden, weshalb keine unmittelbar mit der Heilbehandlung im Zusammenhang stehende Leistungen anzunehmen waren und die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für die dafür vereinnahmten Entgelte zu verneinen war.

Außer Streit steht ebenso, dass die Bf. mit der Erbringung der in Rede stehenden Leistungen Einnahmen erzielte und solcherart im Wettbewerb mit Steuerpflichtigen, wie zB Anbietern von Telefondiensten steht, die ebenfalls derartige Leistungen erbringen. Ebenso verbietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt werden (EuGH 13.3.2014, *Dortmund*, C-366/12).

2. Sachbezugswerte

Die Bf. stellte ihren drei Gesellschafter-Geschäftsführern und deren Familien unentgeltlich jeweils eine Wohnung samt Einrichtung zur Verfügung. Sie übernahm auch die gesamten Energiekosten.

Es handelte sich dabei um eine Wohnung mit einer Wohnnutzfläche in Höhe von 115 m² zuzüglich einer Dachterrasse im Ausmaß von 50 m². Sie wurde 2002 errichtet und befindet sich im Neubau des Sanatoriums in *adresse5* und erfasst das gesamte Dachgeschoss dieses Objektes. Die beiden anderen Wohnungen im Ausmaß von je 104 m² und einer Terrasse von 16 m² mit Blick in den Garten befinden sich im Erdgeschoss und im ersten Stock im *Altbau* des Sanatoriums (errichtet 1981) in der *adresse6*. Die Wohnungen sind räumlich ident, verfügen über eine ähnliche Ausstattung und wurden ins Betriebsvermögen der Bf. aufgenommen. Die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer versteuerten die solcherart als Sachbezüge erhaltenen Geschäftsführervergütungen als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit.

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass die Wohnungsüberlassung an die Gesellschafter-Geschäftsführer für dessen private Zwecke eine laufende verdeckte Ausschüttung darstellt, die bei der Gesellschaft zum Ansatz fremdüblicher Mieteinnahmen führt.

Der wertmäßige Vorteil aus der Zurverfügungstellung der Wohnungen an die Gesellschafter - Geschäftsführer zu Wohnzwecken ist demzufolge als Teil der angemessenen fremdüblichen Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit zu beurteilen und stellt einen Leistungsaustausch dar.

In Streit steht lediglich die Höhe der durch die Wohnungsüberlassung entstandenen geldwerten Vorteile.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Gemäß § 4 Abs. 6 UStG 1994 gilt beim Tausch, bei tauschähnlichen Umsätzen und bei Hingabe an Zahlungs Statt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.

Der für die Einkommensteuer geltende Sachbezugswert laut Verordnung, BGBl II Nr. 416/200, ist für die Bemessung der Umsatzsteuer im konkreten Fall schon deshalb nicht heranzuziehen, da die Vorschriften der Sachbezugsverordnung für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen nicht anwendbar sind (VwGH 31.3.2005, 2005/15/0020). Die entsprechenden Betriebseinnahmen sind vielmehr - beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen - nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen. In diesem Sinne stellte der VwGH auch in einem weiteren Erkenntnis vom 22.12.2005, 2003/15/0063, bezüglich einer Kfz-Nutzung durch einen wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer fest, dass dieser aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs 1 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) anzusehen ist, sodass für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die in Rede stehenden Vorschriften der Sachbezugsverordnung nicht anwendbar sind.

Vor dem Hintergrund der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes war der Hinweis der Vertretung der Bf. auf die Rz 672 der UStR nicht von Erfolg, zumal dort aus Vereinfachungsgründen bei Sachzuwendungen an Arbeitnehmer die Werte der Sachbezugsverordnung als Bemessungsgrundlage herangezogen werden können. Eine Anwendung dieser Verordnung im Beschwerdefall, im Falle von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, scheidet demnach aus.

Da die Rz 1002 EStR keine das Bundesfinanzgericht bindende Rechtsquelle darstellt, kann sich die Bf. nicht mit Erfolg darauf berufen, und ausführen, dass diese Bestimmung und die darin geregelte Sachbezugsordnung nach einer im Schrifttum vertretenen Meinung auch auf betriebliche Einkünfte anzuwenden sei.

Die Berechnung der in Streit stehenden fremdüblichen Mieteinnahmen durch die Außenprüfung ist für den Senat nachvollziehbar. Die Prüferin ging für die konkreten Wohnungen von einer ortsüblichen Miete aus, die sie auf Basis von zwei vom Vertreter der Bf. vorgelegten Mietverträgen ermittelte. Unbestrittenermaßen waren diese Liegenschaften mit den verfahrensgegenständlichen Wohnungen vergleichbar. Es handelte sich dabei um eine Wohnung in der adresse3 mit einer Wohnnutzfläche im Ausmaß von 65 m² und einer Nettomiete in Höhe von 6,54 €/m² und in der adresse2 mit

einer Wohnnutzfläche im Ausmaß von 83,29 m² und einer Nettomiete in Höhe von 8,35 €/m².

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erfolgte durch Ansatz einer, bezogen auf die beiden genannten Vergleichswohnungen, berechneten Durchschnittsmiete aus dem Jahre 2008 und 2009 im Ausmaß von 7,45 € exklusive Betriebskosten. Die Berücksichtigung eines Abschlages in Höhe von 0,95 €/m² für den Umstand, dass sich die Wohnungen im Sanatorium befinden und die Hinzurechnung von 0,35 €/m² für die Betriebskosten laut Buchhaltung ergab einen Mietzins in Höhe von 6,85 €. Die Höhe dieses Mietzinses schloss die Bewertung vorhandener Terrassen und die unentgeltliche Überlassung von Einrichtungsgegenständen bereits ein. Der so ermittelte Mietzins war nach Ansicht des Senates um einen weiteren Abschlag im Ausmaß von 0,5 €/m² zu verkürzen, da dem in der mündlichen Senatsverhandlung glaubhaft vorgebrachten, berücksichtigungswürdigen Umstand, dass die Wohnungen über das Sanatorium nur über eine nicht versperrbare Brandschutztür zu betreten waren, bis dato nicht Rechnung getragen wurde.

Der Einwand des Vertreters der Bf., die Wohnungsüberlassung erfolge nur für die Dauer der Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer und die räumliche Nähe der Wohnungen zum Arbeitsplatz wäre überdies kein Vorteil für die Gesellschafter-Geschäftsführer, vermag nach Ansicht des Senates keine weiteren Abschläge von der errechneten Mietzinshöhe zu begründen.

Aus der Aktenlage geht zum einen keine von vornherein vertraglich festgelegte Befristung der Beteiligung als Gesellschafter-Geschäftsführer hervor, weshalb dieses Vorbringen schon deshalb ins Leere geht, zum anderen hat die Prüferin die fehlende räumliche Distanz zum Arbeitsplatz in ihre Kalkulation bereits einfließen lassen, wenn sie ausführte, dass die Abschläge im Umstand begründet waren, dass sich die Wohnungen in einem Sanatorium befinden und diese nur über dieses zugänglich seien. Eine darüber hinausgehende Berücksichtigung von möglichen, aber nicht erwiesenen Nachteilen ist daher aus Sicht des Senates nicht gerechtfertigt.

Bezüglich der Festsetzung der Höhe der Mietzinse in den streitgegenständlichen Jahren folgt der Senat den Beschwerdeausführungen, wonach im Falle der Nichtanwendung der Sachbezugsverordnung für jedes Jahr ein die Marktsituation berücksichtigender Mietzins heranzuziehen sei.

Aus dem von der Prüferin errechneten durchschnittlichen Mietzinshöhe im Ausmaß von 6,85 €/m² führt ein zusätzlicher Abschlag von 0,5 €/m² zu einem Mietzins in Höhe von 6,35 €/m², der bezogen auf die Jahre 2008 und 2009 als Mittelwert für beide Jahre in Ansatz zu bringen war.

Nach einer vom Wirtschaftsförderungsinstitut Wien untersuchten Mietpreisentwicklung stiegen die Bestandmieten für Hauptmietwohnungen privater Eigentümer in Wien seit 2005 bis 2012 jährlich um ca. 4%. Es bestehen somit keine Bedenken im Beschwerdefall diese Mietzinsentwicklung der Ermittlung fremdüblicher Mieteinnahmen

der Jahre 2005 bis 2008 zu Grunde zu legen und von nachfolgenden Mietzinsen pro Quadratmeter auszugehen:

2005	2006	2007	2008	2009
HMZ €/m ²				
6,61	6,88	7,16	7,45	7,45
-0,95	-0,95	-0,95	-0,95	-0,95
-0,50	-0,50	-0,50	-0,50	-0,50
0,35	0,35	0,35	0,35	0,35
5,51	5,78	6,06	6,35	6,35

Gemäß § 10 Abs. 1 Z 4 lit. a UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme.

Daraus ergibt sich nachfolgende geänderte Sachbezugsbewertung unter Zugrundelegung einer insgesamt vermieteten Wohnnutzfläche im Ausmaß von 323 m²:

	2005	2006	2007	2008	2009
Miete	21.356,76	22.403,28	23.488,56	24.612,60	24.612,60
Heizung	3.488,00	3.488,00	3.488,00	3.488,00	3.488,00
Gesamt	24.844,76	25.891,28	26.976,56	28.100,60	28.100,60

Dem folgend sind als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer folgende steuerbare Umsätze anzusetzen:

	2005	2006	2007
vor Bp	3.623.941,60	3.837.564,88	4.095.855,70
USt	-2.253,00	-2.186,00	-1.903,00
Telefon			
USt	24.844,76	25.891,28	26.976,56
Sachb.			
USt	2.521,00	2.521,00	2.521,00
Ordinat.			
	3.649.054,36	3.863.791,16	4.123.450,26

	2008	2009
vor Bp	0,00	0,00
USt-T.	-1.873,00	-1.710,00
USt- Sachbz.	28.100,60	28.100,60
USt Ordinat.	2.521,00	2.521,00
	28.748,60	28.911,60

Die geänderten Sachbezugswerte verringern den Gesamtbetrag der steuerbaren Umsätze um 1.937,40 € (30.038,00-28.100,60) **im Jahre 2008 und 2009**. Die steuerermäßigten Umsätze laut angefochtenem Umsatzsteuerbescheid 2008 und Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 12/2009 ändern sich um 1.937,40 € (26.550,00-24.612,60).

Für 12/2009 gilt daher Nachfolgendes:

steuerb. U.	388.616,34		
20%	24.814,00	4.962,80	
10%	363.802,34	36.380,23	
igE	366,00	73,20	
Vorst.		-12.307,35	
Vorst.igE		-73,20	
USt festgesetzt		29.035,68	

Die Berechnung der geänderten 10%igen USt-Nachforderung stellt sich wie folgt dar:

	2005	2006	2007
vor Bp	3.616.791,51	3.824.962,35	4.081.061,03
USt- Telefon	-27.034,00	-26.234,00	-22.834,00

Sachbz.	21.356,76	22.403,28	23.488,56
	3.611.114,27	3.821.131,63	4.081.715,59
Differenz	-5.677,24	-3.830,72	654,56
10%	-567,72	-383,07	65,45

	2008	2009
vor. Bp	0,00	0
USt- Telefon	-22.474,00	-20.515,00
Sachbz.	24.612,60	24.612,60
Differenz	2.138,60	4.097,60
10%	213,86	409,76

Die gesamte USt-Passivierung stellt sich wie folgt dar:

	2005	2006	2007	2008
20%	6.158,00	6.011,40	5.388,00	5.322,00
10%	-567,72	-383,07	65,45	213,86
VSt/Korr.			590,00	
Summe	5.590,28	5.628,33	6.043,45	5.535,86

Daraus ergibt sich im Vergleich zu den von der Prüfung angesetzten Werten folgende Änderung bei den Körperschaftsteuerbescheiden 2005, 2006 und 2007:

Passivierung in der Körperschaftsteuer	2005	2006	2007
(lt. Bp)	-48,40	31,60	0,00
gesamt/ Bp	gerundet 6.110,00	6.043,00	6.350,00

lt. BFG	5.590,28	5.628,33	6.043,45
Differenz	519,72	414,67	306,55

Die vom BFG ermittelte Umsatzsteuer-Passivierung führte zu einer Abänderung der angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide im Ausmaß der angegebenen Differenzbeträge und zu einer Festsetzung der unten näher erläuterten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 53.969,28 € (2005), 207.665,72 (2006), 260.571,17 (2007). Für das Jahr 2008 errechnen sich die Einkünfte wie folgt:

71.298,67 € (lt. angefochtenem Bescheid) - 5.535,86 € (USt-Passivierung) - 12.254,78 € (Sonderbetriebseinnahmen) ergeben Einkünfte in Höhe von 53.508,03 € (2008).

	2005	2006	2007	2008
Gewinn/ Bp.	53.449,56	207.251,05	260.264,62	71.298,67
Änderung	519,72	414,67	306,55	-5.535,86
Ust/ Passiv.				
SonderBE				-12.254,78
	53.969,28	207.665,72	260.571,17	53.508,03

Die Körperschaftsteuer beträgt für die Jahre 2005 bis 2008 wie folgt:

	2005	2006	2007	2008
Ek	53.969,28	207.665,72	260.571,17	53.508,03
Verlust	-40.087,17	-155.438,29	-195.198,47	-53.474,00
	13.882,11	52.227,43	65.372,70	34,03
25%	3.470,53	13.056,86	16.343,17	8,50
MiKö	-1.590,00	-5.747,00		
KSt	1.880,53	7.309,86		
	-229,54	-2.027,28	-735,85	-1.322,13

KöSt	1.650,99	5.282,58	15.607,32	-1.313,62
-------------	-----------------	-----------------	------------------	------------------

Zum Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 ist auf § 305 BAO zu verweisen, wonach die Entscheidung über die Wiederaufnahme der Abgabenbehörde zusteht, die für die Erlassung des nach § 307 Abs 1 BAO aufzuhebenden Bescheides zuständig war. Dieser Bestimmung folgend war der beim Bundesfinanzgericht eingebrachte Antrag auf Wiederaufnahme an das Finanzamt weiterzuleiten.

Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor, da sich die Nichtanwendung des § 10 Abs 2 Z 15 UStG 1994 auf die im Erkenntnis zitierte EuGH-Rechtsprechung und die im Einzelfall getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gründet.

Ebenso liegt der rechtlichen Beurteilung der Nichtanwendung der Sachbezugsverordnung die im Erkenntnis angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Grunde und gründet sich die Höhe der festgesetzten Sachbezugswerte nicht auf über den Einzelfall hinausgehende Sachverhaltsfeststellungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird dadurch somit nicht berührt. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 14. Dezember 2015