



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 11

8561 Söding

GZ. RV/0590-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., vom 28. Jänner 2003 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 24. Jänner 2003 betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Juni 2001 bis 30. September 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Juni 2001 bis 30. September 2002 wird im Haftungswege festgesetzt mit € 7.299,68 (d. s. ATS 100.445,78).

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 20. März 2001 errichtet. Gegenstand des Unternehmens der Bw. ist die Vermietung von Spielautomaten, der Ankauf und die Vermietung von Liegenschaften sowie der Handel mit Waren aller Art.

Mit Kaufvertrag vom 13. Juni 2001 erwarb die Bw. ein Einfamilienhaus in S, von der Firma C. Der Kaufpreis wurde wie folgt festgesetzt:

Liegenschaft:	ATS 2,600.000,--
Inventar laut Liste	ATS 900.000,--
Gesamtkaufpreis	ATS 3,500.000,--
zuzüglich der zur Vorschreibung gelangenden Umsatzsteuer	

Weiters wurde in Punkt II dieses Kaufvertrages vereinbart, dass die Käuferin (Bw.) die aushaftenden Kreditverbindlichkeiten der Firma C gegenüber der Bank für den gesamten Kaufpreis übernehmen solle. Diesbezüglich ist anzumerken, dass zum Zeitpunkt der Errichtung dieses Kaufvertrages im Lastenblatt der o. a. Liegenschaft zu Gunsten dieses Geldinstitutes drei Pfandrechte - jeweils für die Höchstbeträge in Höhe von ATS 2,800.000,--, in Höhe von ATS 2,600.000,-- sowie in Höhe von ATS 2,100.000,-- einverleibt waren.

Das o. a. Einfamilienhaus war und ist Sitz der Firma C. Zum Zeitpunkt des Erwerbes dieses Einfamilienhauses waren Frau R im Ausmaß von 90 % sowie Frau Ga im Ausmaß von 10 % an der Bw. beteiligt. Handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma C war Herr Ru, der Sohn von Frau R.

Am 13. Juni 2001 schloss die Bw. mit Herrn Ru einen Mietvertrag über das o. a. Einfamilienhaus – bestehend aus Schlafzimmer, Gästezimmer, Küche, Badezimmer mit WC, Wohn- und Esszimmer, Gäste WC, überdachtem Unterstellplatz vor dem Eingang, Garage, Waschküche, Keller und Terasse - rückwirkend per 1. Juni 2001 ab. Vereinbart wurde ein monatliches Mietentgelt in Höhe von ATS 7.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer.

Mit Schreiben vom 28. September 2001 teilte die Bw. ihrem steuerlichen Vertreter mit, dass dieser Mietvertrag rückwirkend und einvernehmlich aufgelöst worden sei und ersuchte diesen, die diesbezüglich notwendigen Adaptierungen in der Buchhaltung vorzunehmen.

Im Laufe einer am 16. September 2002 von der Betriebsprüfung durchgeführten Besichtigung des o. a. Einfamilienhauses stellte sich heraus, dass dieses von der an der Bw. im Ausmaß von 10 % beteiligten Gesellschafterin Ga sowie deren Lebensgefährten zu Wohnzwecken genutzt wurde. Im Zuge des abschließenden Gespräches gab der bei der Besichtigung anwesende Geschäftsführer der Bw. bekannt, dass auf Grund der obigen Feststellung der Betriebsprüfung nunmehr die Absicht bestehe, einen Mietvertrag mit der letztgenannten Gesellschafterin abzuschließen. Diesbezüglich ist anzumerken, dass ein solcher am 1. Oktober 2002 zwischen

der Bw. als Vermieter und Frau Ga als Mieterin über das o. a. Einfamilienhaus errichtet wurde. In diesem wurde ein monatlicher Mietzins in Höhe von € 500,-- (€ 416,67 zzgl. 20 % USt) vereinbart.

Die Betriebsprüfung erblickte in der unentgeltlichen Zurverfügungstellung des Einfamilienhauses der Bw. an deren Gesellschafterin und deren Lebensgefährten eine verdeckte Ausschüttung seitens der Bw. und führte unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. April 1982, Zlen. 81/14/0120 bis 0123, 82/14/0094, hinsichtlich deren Bemessungsgrundlage aus, dass diese unter Ansatz eines Mittelwertes zwischen Alternativrendite und fremdüblichem Mietzins zu ermitteln sei. Für die Bewertung der berufungsgegenständlichen Liegenschaft seien als eingesetztes Kapital die im Kaufvertrag angeführten Kreditverbindlichkeiten der Firma C gegenüber der Bank maßgebend. Laut einem beigebrachten Kontoauszug hafteten per 31. Dezember 2002 folgende Kreditverbindlichkeiten aus:

Kreditübernahmen: CHF 556.255,60 d. s. bei einem Kurs des CHF/€ 1,477 € 376.611,78 bzw. ATS 5,182.291,09. Daher ergebe sich ein Kapitaleinsatz in Summe von ATS 5.182.300,--. Der Gebäudewert betrage daher ATS 3,454.900,-- (das entspreche 2/3 des Kaufpreises).

Wie in der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes werde auch im Falle der Bw. ein AfA-Satz von 2 % sowie ein solcher im Ausmaß von 5 % für das Inventar zur Anwendung gebracht.

Auf Grundlage der obigen Parameter berechnete die Betriebsprüfung die Alternativrendite wie folgt in ATS:

Verbindlichkeiten	5,182.300,00
Inventar	-1,080.000,00
Grundstück	4,102.300,00
1/3 Grund und Boden	1,367.433,33
2/3 Gebäude	2,734.866,67
Kapitaleinsatz	5,182.300,00
Verzinsung 5 %	259.115,00
AfA Gebäude jährlich	54.697,33
AfA Inventar jährlich	54.000,00
Alternativrendite	367.812,33

Die verdeckte Ausschüttung betrage somit jährlich ATS 367.800, bzw. ATS 30.600,-- (€ 2.223,79) monatlich.

Daher sei die verdeckte Ausschüttung für den Zeitraum Juni 2001 bis September 2002 wie folgt zu berechnen:

verdeckte Ausschüttung mtl.	30.600,00
verdeckte Ausschüttung 06 – 12/2001	214.200,00

KESt	71.400
verdeckte Ausschüttung 2001	ATS 285.600,00
verdeckte Ausschüttung mtl.	2.223,79
verdeckte Ausschüttung 01 – 09/2002	20.041,11
KESt	6.671,37
verdeckte Ausschüttung 2002	€ 26.685,48

Am 24. Jänner 2003 erließ das Finanzamt den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Juni 2001 bis September 2002 entsprechend den obigen Feststellungen der Betriebsprüfung.

In der Berufung gegen den o. a. Bescheid brachte der Vertreter der Bw. u. a. vor, dass der für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage gewählte Ansatz eines Mittelwertes aus Alternativrendite und fremdüblichem Mietzins nicht richtig sei. In Doralt EStG, Kommentar zum Einkommensteuergesetz werde in Tz 35 zu § 27 EStG ausgeführt, dass die Bewertung nach § 15 EStG mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes durchzuführen sei. Tatsächlich normiere auch § 15 Abs 2 EStG eindeutig, dass geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen seien. Da ein diesbezüglicher Gesetzestext vorliege, sei zur Interpretation kein VwGH-Erkenntnis erforderlich. Dieses sei in der Normenhierarchie nachgelagert.

Daher sei nochmals auf Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar zu verweisen, wo in den Tz 44 und 45 ausgeführt werde, dass auch der VwGH die amtlichen Sachbezugswerte anerkenne. Speziell werde in Tz 45 ausgeführt, dass die amtlichen Sachbezugswerte zwar zum Teil unter den nach dem Gesetz anzuwendenden Mittelpreisen des Verbrauchsortes lägen, dass aber seitens des Steuerpflichtigen dennoch ein Anspruch auf die Anwendung der im Verordnungsweg festgesetzten Werte bestehe, soweit die Verordnung keine Abweichung zulasse.

Hinsichtlich der Wohnraumbewertung ergebe sich für die beste Kategorie ein Preis von ATS 45,-- pro m². Daher sei bei einer Größe von ca. 120 m² ein Wert von ATS 5.400,--, nicht aber ein solcher in Höhe von ATS 30.600,-- heranzuziehen. Da die prüfenden Organe vor Ort gewesen seien und da SbwKS abgelegt seien, müsste es auch nicht mit Immobiliengeschäften versierten Betrachtern klar sein, dass für ein kleines Haus am Land niemals ATS 30.600,-- Miete erzielbar seien. Die Wohnraumbewertung nach § 15 EStG sei daher für einen solchen Standort sehr zutreffend. Außerdem ergäben sich für die Steiermark laut Immobilienspiegel 2001 der Wirtschaftskammer Österreich für einfache Wohngebiete in Bezug auf Einfamilienhäuser mit einer Nutzfläche von ca. 100 m² eklatant niedrigere Vermietungspreise.

In ihrer Stellungnahme zu dieser Berufung führte die Betriebsprüfung aus, dass die Bewertung der Nutzungsanwendung nach der Sachbezugsverordnung im Gesetz nicht gedeckt sei. Diese käme ausschließlich auf Sachbezüge von Dienstnehmern zur Anwendung. Außerdem sei bekannt, dass diese Verordnung zum Teil erheblich von den Verkehrswerten abweiche. Da die Anteilsinhaberin und Begünstigte nicht Dienstnehmerin der Bw sei, sei die Sachbezugsverordnung im konkreten Fall nicht anzuwenden.

Abschließend verwies die BP wiederum auf das Erkenntnis des VwGH vom 20. April 1982, Zlen. 81/14/0120 bis 0123, 82/14/0094, wonach bei der Vermietung einer Dienstwohnung durch eine Körperschaft an den Anteilsinhaber eine Vergleichsrechnung dergestalt anzustellen sei, dass der vereinbarte Mietzins mit jenem Mittelwert zu vergleichen sei, der einerseits der Körperschaft neben der Erstattung des Wertverzehres und der Nebenkosten eine Verzinsung des investierten Kapitals sichere und den die Körperschaft andererseits im Falle einer Fremdvermietung als Mietzins maximal erzielen könne. Daher komme nur die im Prüfungsbericht angewendete Berechnung zum Tragen.

In einer Gegenäußerung zu dieser Stellungnahme der Betriebsprüfung zu ihrer Berufung verwies die Bw. u. a. darauf, dass in § 15 Abs 1 EStG normiert werde, dass *"Einnahmen vorliegen, wenn...geldwerte Vorteile...zufließen"*. Außerdem werde in Abs 2 leg. cit. klipp und klar definiert, dass geldwerte Vorteile wie Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren etc. mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen seien.

Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes, der eine entlegene kleine Ortschaft am steirischen Land darstelle, könne, da es sich im gegenständlichen Falle um ein kleines Einfamilienhaus handle, nicht ATS 30.600,-- pro Monat betragen. Dieser Wert sei völlig absurd, soche Mietpreise könnten nur in Wien bei internationalen Konzerntöchtern, die eine Villa für Vorstände mieteten, erzielt werden. Außerdem sei auch bekannt, dass die Investitionsbereitschaft in Bezug auf den Erwerb von Eigentumswohnungen auf Grund der schlechten Konjunkturlage gesunken sei. Dieser Umstand habe sich auch auf die Preise ausgewirkt.

Die BP habe auch keine Erhebungen über den tatsächlichen Mietpreis des Verbrauchsortes durchgeführt, sie habe sich weder bei den Finanzbehörden der Steiermark noch über den Immobilienpreisspiegel informiert. Das von der BP herangezogene Judikat sei in ihrem Falle nicht anwendbar. Dazu komme, dass die Erstattung des Wertverzehrs und die Sicherung einer Verzinsung des investierten Kapitals am freien Markt, dann, wenn die dort erzielbaren Mieten deutlich unter diesen Werten zu liegen kämen, kaum möglich sei. Außerdem sei der vereinbarte Mietzins auch mit jenem zu vergleichen, den die Körperschaft bei

Fremdvermietung maximal erzielen könne. Der in Sd erzielbare Mietpreis stelle nur einen Bruchteil des von der BP angesetzten Wertes dar.

Dass die Sachbezugswerte ausschließlich auf Dienstnehmer anzuwenden seien, sei nicht richtig, da die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen auch ein Gebot der Verfassung sei. Daher könne es gleichgültig sein, ob es sich bei einer Wohnraumbewertung um einen Dienstnehmer oder um einen selbständigen Gesellschafter handle. Da § 15 EStG eine allgemeine Norm darstelle, sei der Sachbezugswert auch bei anderen Einkunftsarten anwendbar. Die Bw. führte weiters aus, dass eine der Sachbezugsverordnung entsprechende Wohnraumbewertung gerade in ihrem Fall einen Wert ergebe, der wesentlich realistischer sei, als der von der BP ermittelte.

Abschließend erklärte sich die Bw. unter Hinweis auf die Verfahrensökonomie bereit, auf Grund der Ausstattung des Hauses, den Ansatz eines monatlichen Mietbetrages in Höhe von ATS 8.000,-- zu akzeptieren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht darüber, in welcher Höhe die aus der Zurverfügungstellung des der Bw. gehörenden Hauses für die Wohnbedürfnisse der Gesellschafterin Ga und deren Lebensgefährten resultierende verdeckte Ausschüttung zu bewerten ist.

Diesbezüglich hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 20. April 1982, Zlen. 81/14/0120 bis 0123, 82/14/0094, ausgeführt, dass sich der Wert von als verdeckten Gewinnausschüttungen zu behandelnden Zuwendungen, die in der Überlassung eines einer Kapitalgesellschaft gehörenden Hauses zur Nutzung an einen ihrer Gesellschafter bestehen, allgemein nach dem Betrag, den diese erzielt hätte, wenn sie die Leistung entgeltlich einer gesellschaftsfremden Person erbracht hätte, bestimmt. Zur Beantwortung der Frage, ob und in welchem Umfang in der Überlassung eines Einfamilienhauses zur Nutzung an den Gesellschafter seitens der Kapitalgesellschaft liege, sei der vereinbarte Mietzins mit demjenigen Betrag zu vergleichen, der dieser neben der Erstattung des Wertverzehres (AfA) und der Nebenkosten eine Verzinsung des investierten Kapitals sichere, zum anderen mit demjenigen Betrag, den die Kapitalgesellschaft durch Fremdvermietung äußersten Falles als Mietzins noch erzielen könne. Dabei sei dann, wenn sich die so ermittelten Beträge nicht deckten, ein Mittelwert zu finden.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass für die Bewertung der verdeckten Ausschüttung neben der von der Betriebsprüfung errechneten und oben dargestellten Alternativrendite, die im Folgenden näher zu untersuchen sein wird, auch der höchste erzielbare fremdübliche Mietzins zu ermitteln ist und sodann der im letzten Absatz beschriebene Vergleich anzustellen und der sich daraus ergebende Mittelwert zu bestimmen ist.

1.) Alternativrendite:

Da der Kaufpreis des berufungsgegenständlichen Einfamilienhauses, w. o. ausgeführt, in der Übernahme der aushaftenden Kreditverbindlichkeiten der Firma C (Verkäuferin) gegenüber der Bank durch die Bw. bestand, waren diese zur Bewertung des eingesetzten Kapitals heranzuziehen.

Für die Verzinsung dieses Kapitals ist von den für die Jahre 2001 und 2002 laut Homepage der Österreichischen Nationalbank bekanntgegebenen Mittelwerten von Sekundärmarktrenditen auszugehen. Diese betrugen im Jahre 2001 4,67 % und im Jahre 2002 4,44 %.

Die von der Betriebsprüfung gewählten Ansätze hinsichtlich des Wertverzehres – jährliche AfA Gebäude: ATS 54.697,33 und jährliche AfA Inventar: ATS 54.000,--, in Summe ATS 108.697,33 – entsprechen zwar nicht exakt jenen – jährliche AfA Gebäude: ATS 46.562, - und jährliche AfA Inventar: ATS 73.634,--, in Summe ATS 120.196,00 – die im Rechenwerk der Bw. aufscheinen, sind jedoch als im Einklang mit der Erfahrung des täglichen Lebens anzusehen. Insbesondere ist in diesem Sinne davon auszugehen, dass die Wiederanschaffung von Inventar einer Wohnung bzw. eines Einfamilienhauses im Allgemeinen nach zwanzig und nicht bereits nach fünfzehn Jahren erfolgt. Bemerkt wird, dass der Ansatz des von der BP angenommenen Wertverzehres zu einer geringeren Alternativrendite führt als jener, der im Rechenwerk der Bw. festgeschrieben ist.

Somit sind die Alternativrenditen für die Jahre 2001 und 2002 in ATS bzw. in € wie folgt zu berechnen:

	2001	2002
Kapitaleinsatz in ATS	5.182.300,00	5.182.300,00
Verzinsung (2001 4,67%, 2002 4,44 %) in ATS	242.013,41	230.094,12
+ jährlicher Wertverzehr in ATS	108.697,33	108.697,33
Alternativrendite jährlich in ATS	350.710,74	338.791,45
Alternativrendite monatlich in ATS	29.225,90	28.232,62
Alternativrentite (x 7 Monate 2001 bzw. x 9 Monate 2002) in	204.581,30	254.093,58
Alternativrendite (x 7 Monate 2001 bzw. x 9 Monate 2002) in	14.867,50	18.465,70

2.) Ermittlung des höchsten durch Fremdvermietung erzielbareren Mietzinses:

Da die Alternativrendite laut der oben angeführten Judikatur mit demjenigen Betrag, den die Kapitalgesellschaft durch Fremdvermietung äußersten Falles als Mietzins noch erzielen könne, zu vergleichen ist, sind zur Ermittlung des diesbezüglichen Wertes, weder die mit Mietvertrag vom 1. Oktober 2002 festgesetzte Miete in Höhe von € 500,-- (€ 416,67 zzgl. 20 % USt) noch

die in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung der Bw. ventilerten ATS 8.000,--/pm heranzuziehen.

Die Bestimmung des höchsten fremdüblichen Mietzinses erfolgt somit unter Zuhilfenahme der auf der offiziellen Website der Österreichischen Immobilienreuhänder im Immobilienpreisspiegel 2001 - Österreich-Ranking Einfamilienhäuser – bekanntgegebenen Werte hinsichtlich des Wohnwertes für ein Einfamilienhaus im Ausmaß von 125 m² für die Gemeinden Hartberg (€ 831,94 bzw. ATS 11.200,--) und Radkersburg (ebenfalls € 831,94 bzw. ATS 11.200,--). Diesbezüglich ist anzumerken, dass im Immobilienpreisspiegel 2001 für Einfamilienhäuser in letztangeführter Größe neben der Region Graz Stadt nur diese beiden Gemeinden betreffende Werte für das Bundesland Steiermark dargestellt sind. Weiters anzumerken ist, dass auf der o. a. Homepage keine das Jahr 2002 den Wohnwert von Einfamilienhäusern betreffenden Angaben enthalten sind.

Im Sinne der Bestimmung des § 167 Abs 2 BAO kommt der UFS auf Grund des Umstandes, dass andere, als die im letzten Absatz angeführten Vergleichswerte nicht vorliegen und unter Einbeziehung der Vorbringens in der Berufung, dass Sd bzw. Ks abgelegt am Land liege sowie der weiteren Berufungsausführungen, dass die Ausstattung des Hauses als gut zu bezeichnen sei, zum Schluss, dass durch Fremdvermietung in den Jahren 2001 und 2002 für ein Haus wie das berufsgegenständlich äußersten Falles ein monatlicher Mietzins in Höhe von ATS 9.000,-- erzielbar war.

Somit ergeben sich folgende, zur Ermittlung der verdeckten Ausschüttung heranzuziehende, Mittelwerte:

	2001	2002
höchster monatlich fremdüblich erzielbarer Mietzins in ATS	9.000,00	9.000,--
Alternativrendite monatlich in ATS	29.225,90	28.232,62
Monatlicher Mittelwert (Bemessungsgrundlage verdeckte Ausschüttung) in	19.112,95	18.616,31
Monatlicher Mittelwert (Bemessungsgrundlage verdeckte Ausschüttung) in €	1.389,00	1.352,90

Hinsichtlich der die Bewertung der verdeckten Ausschüttung betreffenden Ausführungen in der Berufung ist darauf zu verweisen, dass die Sachbezugsverordnung (BGBl II 2001/416), wie bereits in der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung der Bw. ausgeführt, im Falle der Bw. nicht anwendbar ist. Diesbezüglich wird weiters darauf hingewiesen, dass die Bestimmung des § 15 EStG nur bei den Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zum Tragen kommt, die Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gem. § 2 Abs 3 Z 3 EStG 1988) bezog.

Berechnung der verdeckten Ausschüttung sowie der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Juni 2001 bis September 2002:

Bemessungsgrundlage verdeckte Ausschüttung mtl. in ATS	19.112,95
Bemessungsgrundlage verdeckte Ausschüttung 06 – 12/2001 in ATS	133.790,65
KESSt in ATS	44.596,88
KESSt in €	3.240,98
verdeckte Ausschüttung 2001 in ATS	178.387,83
verdeckte Ausschüttung 2001 in €	12.963,95
Bemessungsgrundlage verdeckte Ausschüttung mtl. in ATS	18.616,31
Bemessungsgrundlage verdeckte Ausschüttung 01– 09/2002 in ATS	167.546,79
KESSt in ATS	55.848,93
KESSt in €	4.058,70
verdeckte Ausschüttung 2002 in ATS	223.395,72
verdeckte Ausschüttung 2002 in €	16.234,80

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. März 2006