



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden, Hofrat Dr. Erwin Csaszar, dem hauptberuflichen Mitglied, Hofrat Mag. Kurt Lorenz als Referent, und die entsendeten Mitglieder Dr. Raimund Brandl, Arbeiterkammer Burgenland, und Mag. Harald Grassl, Wirtschaftskammer Niederösterreich, im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufungen der Bw, vom 24. Juli 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 23. Juni 2006 betreffend Lohnsteuer (L), Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 2001 bis 2004 nach der am 7. Oktober 2008 in 1031 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, 5. Stock, Zi.Nr. 503, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird stattgegeben.

Die Darstellung der Verminderung der Nachforderung an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist der angefügten Beilage zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte die Prüferin unter anderem fest, dass die Berufungswerberin dem Dienstnehmer Dkfm FTT kostenlos eine Firmenwohnung zur Verfügung gestellt hat. Die Berufungswerberin hat einen Rohdachboden auf 50 Jahre angemietet und diesen in weiterer Folge auf eigene Kosten zu zwei Wohnungen ausgebaut. Eine Wohnung wird dem oben genannten Dienstnehmer kostenlos zur Benützung überlassen. Die Wohnung darf lt. Vertrag auch nach der Pensionierung des betreffenden Dienstnehmers von ihm kostenlos benützt werden. Die Berufungswerberin hat den Sachbezug bislang mit den Quadratmetersätzen gem. SachbezugsVO (monatlich € 811,24) bewertet und dem Lohnsteuerabzug bzw. DB und DZ unterworfen.

Unter Bezugnahme auf den von der Berufungswerberin abgeschlossenen Mietvertrag, wonach Zweck des Mietverhältnisses die Investition in ein fremdes Gebäude zur Nutzung der Wohnung durch den eigenen Dienstnehmer gewesen wäre, geht das Finanzamt davon aus, dass die Wohnungseinheit nicht bewertet worden wäre. Die Baukosten seien in den Büchern festgehalten und würden von der Berufungswerberin auf 50 Jahre abgeschrieben werden. Die jährliche AFA stelle daher Mietaufwand für diese Wohnung dar. Dieser Wert sei gekürzt um 25 %, erhöht um 10 % UST, noch als Sachbezugswert bei der Lohnverrechnung zu berücksichtigen (€ 790,85). Die Sachbezugsbewertung des Finanzamtes setzt sich demnach aus dem von der Berufungswerberin errechneten Wert laut Sachbezugsverordnung und der sich aus den Büchern ergebenden Afa für den Neubau der Wohnung zusammen.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass Mietgegenstand der Rohdachboden sei. Dachböden seien jedoch, soweit sie nicht bewohnbar ausgestattet seien, kein Wohnraum. Die Berufungswerberin stelle daher schon aus diesem Grund keinen angemieteten Wohnraum zur Verfügung, sodass die einschlägigen Bestimmungen der LStR (Rz 160) für Mietwohnungen im gegenständlichen Fall nicht anwendbar seien. Des Weiteren stehe der Rechtsauffassung der Lohnsteuerprüfung auch der Wortlaut der Rz 160 LStR eindeutig entgegen. Demnach sei nämlich bei angemieteten Wohnungen stets die „tatsächliche Miete“ maßgebend. Die tatsächlichen Mietkosten der Berufungswerberin würden aber ausschließlich aus den Mietzahlungen für den Rohdachboden bestehen. Der Ansatz eines fiktiven Mietaufwandes in Höhe der Abschreibung der Mieterinvestitionen der Berufungswerberin würde daher auch nach dem Wortlaut der LStR ausscheiden. Im Übrigen gehe das Argument der Lohnsteuerprüfung, der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums der baulichen Investitionen der Berufungswerberin an den Vermieter des Dachbodens rechtfertige einen Ansatz der Abschreibung als fiktive Miete, ins Leere. Zwar gehe das zivilrechtliche Eigentum an den Mieterinvestitionen auf den Vermieter über, nach der hA und der Judikatur

sei der Mieter aber wirtschaftlicher Eigentümer der Mieterinvestitionen; die Investitionen seien beim Mieter selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter, auch wenn sie sonst unselbständiger Bestandteil der Bestandsache wären. Da im vorliegenden Fall erst durch die Mieterinvestitionen der zu überlassende Wohnraum geschaffen worden wäre, komme auch aus diesem Grund eine Bewertung des Sachbezuges nach Rz 160 LStR nicht in Frage.

Die Miete des leeren Dachbodens durch die Berufungswerberin stelle keine Anmietung einer Wohnung dar. Erst durch den Ausbau des Dachbodens seitens der Berufungswerberin sei eine Wohnung hergestellt worden, sodass die Überlassung des nunmehr ausgebauten Dachbodens eine Überlassung von eigenem Wohnraum sei. Dass es sich im vorliegenden Fall um die Überlassung von arbeitgebereigenem Wohnraum handelt würde, ergebe sich auch aus der Tatsache, dass die Mieterinvestitionen, durch die die gegenständliche Wohnung erst entstanden sei, im wirtschaftlichen Eigentum der Berufungswerberin stehen würde. Daher seien ausschließlich die Quadratmeterpreise gem. § 2 Abs. 1 der SachbezugsVO maßgebend. Sowohl die Mietkosten für den Rohdachboden als auch die Baukosten der Berufungswerberin seien daher für Zwecke der Sachbezugsbewertung irrelevant.

Mit eigenem Schriftsatz vom 31.8.2006 wurde die Festsetzung des DB und des DZ für 2004 mit Null beantragt, weil für die dem Dienstnehmer Dkfm FTT gewährten Bezüge gemäß der Bestimmung der § 41 Abs. 4 lit f FLAG ab dem 60. Lebensjahr kein DB und DZ abzuführen sei.

In der am 2. Jänner 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde über Befragen des Vorsitzenden ergänzend von der Berufungswerberin ausgeführt, dass der angemietete bestehende Dachboden zur Gänze abgerissen und anschließend ein neues Geschoß, gleichsam ein Haus auf ein bestehendes Haus aufgebaut worden sei. Eine Wohnung würde dem genannten Dienstnehmer zur Verfügung gestellt werden, die andere Wohnung würde betrieblich für Gäste und Besprechungen genützt werden. In der Bilanz seien die Wohnungen als eigenständiges Wirtschaftsgut aktiviert worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Nach § 2 der Verordnung für die Bundeseinheitliche Bewertung best. Sachbezüge ab 2002 (SachbezugsVO) ist der Wert des Wohnraumes, den der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt zur Verfügung stellt, mit den dort genannten Quadratmeterpreisen pro Monat anzusetzen. Bei angemieteten Wohnungen sind die Quadratmeterpreise der um

25% gekürzten tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten) einschließlich der vom Arbeitgeber bezahlten Betriebskosten gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug.

Der von der Berufungswerberin abgeschlossene Mietvertrag hat folgenden Inhalt:

M i e t v e r t r a g
abgeschlossen am Tag der Unterfertigung zwischen
FW

Eigentümer des Hauses 1040 Wien4
vertreten durch

Immobilienverwaltung FW
1010 Wien1

als Vermieter einerseits
und

Firma Berufungswerberin
vertreten durch

Dkfm. FT
als Mieter andererseits wie folgt:

I. Vertragsgegenstand + Mietzweck

Vermietung der gesamten Dachbodenfläche (ca. 350 m²) im Hause Wien 4, Tstraße zur Errichtung von zwei Dachgeschoßwohnungen bzw. Büros (Penthouse) laut beiliegenden baubehördlich bewilligten Plänen (inkl. genauer Statik) und einer genauen Leistungsaufstellung.

Der Vermieter verpflichtet sich, umbaumäßig erforderliche Zustimmungen bzw. Unterschriften zu leisten.

Einer Weiterführung bzw. Verstärkung der infrastrukturellen Einrichtungen (Gas, Strom, Wasser, Kanal, Regenrinnen, Telefon, Telekabel, Sprechanlage, Stiegenhausverlängerung, Lift etc.) stimmt der Vermieter selbstverständlich zu.

Wenn aus technischen oder wichtigen tatsächlichen Gründen eine Änderung der ursprünglichen Pläne bzw. Leistungen erforderlich ist, gibt der Vermieter gegen Absprache bereits jetzt seine Zustimmung.

II. Vertragsdauer + Mietbeginn

Das Mietverhältnis beginnt mit der Unterzeichnung und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen bei vierteljährlicher beidseitiger Kündigungsfrist.

Der Vermieter verzichtet jedoch auf die Dauer von 50 Jahren ab Unterzeichnung auf sein Kündigungsrecht.

Eine Aufkündigung seitens des Vermieters ist nur bei Vorliegen folgender Punkte möglich:

Nichtzahlung des Mietzinses
nachteiliger Gebrauch des Mietgegenstandes
grobe Verstöße gegen die Hausordnung

Ein Nichterlangen der Baubewilligung bis 1.8.1993 hebt diesen Vertrag auf.

III. Mietzins

Der Mietzins beträgt: ÖS 27,- pro m² Wohnnutzfläche (Terrassen zur Hälfte) anteilige Betriebskosten + Liftanteil und die jeweils gesetzliche Mehrwertsteuer

Die Verschreibung und Abrechnung der anteiligen Betriebskosten, der laufenden öffentlichen Abgaben und der Liftkosten erfolgt nach den Bestimmungen des § 21 des Mietrechtsgesetzes.

Der Mietzins ist fällig ab dem Monat, in dem mit dem Ausbau begonnen wird, und in weiterer Folge jeden Monatsersten im Voraus.

IV. Wertsicherung

Der in Punkt III.1. genannte Hauptmietzins wird wertgesichert. Er verändert sich in dem Maß, in dem sich der vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautebarte Verbraucherpreisindex 1986 = 100 oder der an seine Stelle tretende Index verändert.

Ausgangsbasis für die Wertsicherung ist die für den Monat des Vertragsbeginnes verlautebarte Indexzahl. Änderungen sind so lange nicht zu berücksichtigen, als sie fünf Prozent des bisher maßgebenden Betrages nicht übersteigen. Bei Überschreitung wird jedoch die gesamte Veränderung berücksichtigt.

Die neue Indexzahl ist jeweils die Ausgangsbasis für die Errechnung der weiteren Veränderungen.

V. Kosten + Haftung + Versicherung

Der Ausbau geht ab Baubeginn bis zur Benützungsbewilligung bzw. Ablauf der diversen Garantiezeiten zu Kosten und Risiko des Mieters.

Gemachte Investitionen gehen in das Eigentum des Hauses über und es besteht kein Rückforderungsanspruch.

Soweit sie nicht von den durchführenden Baufirmen übernommen werden, haftet der Mieter für zügigen Baufortschritt und Schäden gegenüber Dritten.

VI. Weitergabe + Untervermietung

Aufgrund seiner Ausbaukosten ist der Mieter berechtigt, seine Mietrechte an den beiden Bestandobjekten an Dritte weiterzugeben bzw. unterzuvermieten.

Jedoch:

a. dürfen gegen solche etwaige Nach- oder Untermieter keine berechtigten Bedenken bestehen.

b. erlischt dieses Weitergabe- und Untermietrecht 50 Jahre nach Unterzeichnung.

c. ist in so einem Fall ein Betrag von öS 50 000,-- pro Top-Nummer wertgesichert wie umseitige Miete an die Hausinhabung zu bezahlen (ausgenommen Erben).

d. geht dieses Recht nur auf die Restzeit der ursprünglichen 50 Jahre auf die etwaigen Nachfolger über.

VII. Lift

Verlängerung und Umbau des Liftes gehen zu Lasten des Mieters.

Sollte sich jedoch herausstellen, dass aus technischen Gründen eine Umstellung auf Hydraulikantrieb wirtschaftlicher ist, so übernimmt der Vermieter ein Drittel der Gesamtkosten einer Generalsanierung (laut einem genauen Kostenvoranschlag).

An den laufenden Betriebskosten nach erfolgter Inbetriebnahme beteiligt sich der Mieter mit je 10 % je Topnummer.

VIII. Vergebührung + Ausfertigungen

Dieser Mietvertrag wird in einer beglaubigten Ausfertigung und in zwei nicht beglaubigten Abschriften errichtet, von welchen der Mieter eine beglaubigte Ausfertigung und der Vermieter eine nicht beglaubigte Ausfertigung erhält und eine nicht beglaubigte Ausfertigung für das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien bestimmt ist. Für Zwecke der Gebührenbemessung wird festgestellt, dass der Jahresbruttomietzins voraussichtlich öS 15.000,-- beträgt.

Die mit der Errichtung und Vergebührung dieses Mietvertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben trägt der Mieter. Die Kosten allfälliger

rechtsfreundlicher Beratung und Vertretung trägt jedoch jeder Vertragsteil selbst.

IX. Vorkaufsrecht + Vormietrecht

Der Vermieter räumt dem Mieter für den Fall einer gänzlichen oder teilweisen Begründung von Wohnungseigentum an der oben genannten Liegenschaft im Sinne und Umfange der §§ 1072 ff ABGB im Sinne der Bestimmung des § 1078 ABGB ein Vorkaufsrecht ein.

Der Vermieter verpflichtet sich für sich und seine Rechtsnachfolger in diesem Falle und der Ausübung des vorgenannten Vorkaufsrechtes durch den Mieter mit diesem einen entsprechenden verbücherungsfähigen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag abzuschließen.

Sollte der Mieter bzw. seine Rechtsnachfolger an einer Weitermietung nach Ablauf der 50 Jahre interessiert sein, räumt ihm der Vermieter bzw. dessen Rechtsnachfolger ein Vormietrecht zu den dann üblichen Mietpreisen ein.

X. Diverses

Der Vermieter verzichtet gegenüber dem Mieter für die Dauer dieses Mietverhältnisses auf eine Antragstellung gemäß § 18 des Mietrechtgesetzes bzw. auf eine Mietzinserhöhung gemäß § 18 des Mietrechtgesetzes.

XI. Änderungen

Änderungen oder Ergänzungen dieses Mietvertrages bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform.

Die Nichtigkeit oder Unwirksamkeit einzelner Bestimmungen dieses Mietvertrages berührt nicht die Gültigkeit der übrigen Vertragsbestimmungen.

Nach dem Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung und der Würdigung des aus dem vorgelegten Berufsakt bekannten Sachverhaltes gelangt der erkennende Senat in seiner Beratung aus folgenden Gründen zu dem Ergebnis, dass die Bewertung des Sachbezuges durch die Berufungswerberin für die an einen Dienstnehmer zur Verfügung gestellte Wohnung richtig ist:

Der im Zuge des Vorbringens in der mündlichen Berufungsverhandlung neu hervorgekommene Umstand, nämlich, dass bildlich dargestellt das Dach bzw. der Dachboden komplett abgetragen und auf das bestehende Haus gleichsam ein neues Haus aufgesetzt worden wäre und weiters, dass man dieses neue Haus auch auf ein ebenes Grundstück hinstellen hätte können, haben den entscheidenden Senat, auch mangels geeigneter Gegenargumente des Vertreters des Finanzamtes, für die einkommensteuerrechtliche Bewertung des kostenlos zur Verfügung gestellten Wohnraumes dazu bewogen, von einem von der Berufungswerberin selbst geschaffenen Wohnraum auszugehen. Für diese Ansicht sprechen vor allem die als Eckpunkte des Vertrages anzusehende unbefristete Vertragsdauer, der Verzicht auf eine Kündigung des Vermieters für 50 Jahre sowie die Verpflichtung des Hauseigentümers, zu allen umbaumäßigen infrastrukturellen Änderungen zuzustimmen und weiters die Berechtigung der Berufungswerberin, ihre Mietrechte an Dritte weiterzugeben bzw. unterzuvermieten.

Im Zusammenhang damit, dass die Investitionen für die errichtete Wohnung nach dem Ablauf von 50 Jahren grundsätzlich an den Hauseigentümer übergehen, ist zu berücksichtigen, dass auf Grund der langen Vertragsdauer von 50 Jahren von einer wesentlichen Entwertung des errichteten Wohnraumes auszugehen ist und die Berufungswerberin die getätigten Investitionen weitestgehend wieder „verbraucht“ hat. Auch bilanziell hat die Berufungswerberin nach den Angaben in der mündlichen Berufungsverhandlung, was bisher ebenfalls vom Finanzamt nicht in seine Erwägungen miteinbezogen wurde, die Investitionen für den neu geschaffenen Wohnraum als Wirtschaftsgut in der Bilanz aktiviert und schreibt dieses entsprechend der Nutzungsdauer ab.

Die Ansicht des Finanzamtes, es handle sich bei der dem Dienstnehmer kostenlos zur Verfügung gestellten Wohnung um angemieteten Wohnraum, hätte zur Voraussetzung, dass die Berufungswerber den von ihr selbst neu errichteten Wohnraum für Zwecke der einkommensteuerrechtlichen Sachbezugsbewertung von sich selbst angemietet müsste.

Der erkennende Senat kommt daher unter Berücksichtigung des oben wiedergegebenen Sachverhaltes und der sich daraus ergebenden Erwägungen nach Maßgabe der zwingenden Anwendung der Sachbezugsverordnung zu dem Ergebnis, dass der von der Berufungswerberin angesetzte Sachbezugswert für die kostenlose Zurverfügungstellung einer Wohnung an den oben genannten Dienstnehmer zu Recht nach den in der Sachbezugsverordnung dargestellten Quadratmeterpreisen bewertet worden ist.

Dem ergänzenden Antrag, die Lohnaufwendungen für den Dienstnehmer Dkfm FTT vom DB und DZ freizustellen, weil er das 60. Lebensjahr vollendet habe, wird, so wie auch vom Finanzamt im Vorlagebericht dargelegt und in der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigt, stattgegeben. Die Nachforderung des DB vermindert sich um € 8,13 und die Nachforderung des DZ um € 0,76.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 07. Oktober 2008

Beilage:

Diese Beilage bildet einen Spruchbestandteil. Laut nachfolgender tabellarischer Darstellung vermindern sich in Stattgebung der Berufung die Nachforderungen im angefochtenen Bescheid um folgende Beträge in EURO:

Lohnsteuer:

	2001	2002	2003	2004	
Festsetzung laut Finanzamt	5.126,34	5.273,09	5.223,07	4.389,79	
abzüglich Sachbezugsbewertung	4.775,59	4.901,31	4.901,31	4.084,40	
Festsetzung lt. UFS	350,75	371,78	321,76	305,39	

Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe:

	2001	2002	2003	2004	
Festsetzung lt. Finanzamt	438,21	451,34	446,86	375,73	
abzüglich Sachbezugsbewertung	429,80	441,12	441,12	367,60	
abzüglich DB f Bezüge d. Dkfm. Thurn und Taxis				8,13	
Festsetzung lt. UFS	8,41	10,22	5,74	0	

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

	2001	2002	2003	2004	
Festsetzung lt. Finanzamt	49,19	47,14	43,69	35,07	
abzüglich Sachbezugsbewertung	48,71	46,07	43,13	34,31	
abzüglich DZ für Bezüge d. Dkfm. Thurn und Taxis				0,76	
Festsetzung lt. UFS	0,48	1,07	0,56	0	