



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Josef Pölzleithner WT KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck betreffend Haftung des Arbeitgebers gem. § 82 EStG 1988 über den Prüfungszeitraum 1.1.1997 bis 31.12.1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Nachforderung an Lohnsteuer vermindert sich von bisher 671.000 S (48.763,47 €) auf 154.446 S (11.224,03 €), die Nachforderung an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen vermindert sich von 60.390 S (4.388,71 €) auf 13.900 S (1.010,15 €), der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vermindert sich von 6.442 S (468,16 €) auf 1.483 S (107,77 €).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Jahre 1997 bis 1999 wurde festgestellt, dass eine im Jahr 1998 erfolgte Schenkung eines Grundstückes an den Geschäftsführer P. nicht als Vorteil aus dem Dienstverhältnis der Lohnsteuer unterzogen wurde. Folgende Vereinbarungen gingen der Schenkung voraus:

Bereits am 21.3.1985 wurde P. und dessen Gattin die Baubewilligung für die Errichtung eines Wohnhauses auf dem im Eigentum der Berufungswerberin stehenden Grundstück erteilt. Am 1.8.1986 wurden folgende Verträge zwischen der Berufungswerberin und P. geschlossen:

1. Ein Pachtvertrag über die gegenständliche Liegenschaft auf die Dauer von 12 Jahren (bis 31.7.1998). Das Pachtverhältnis war an die Bedingung geknüpft, dass P. nicht vor Ablauf der vereinbarten Pachtdauer aus dem Dienstverhältnis zur Berufungswerberin ausscheide. Als Pachtzins wurden 100 S jährlich vereinbart. Vom Verpächter wurde ausdrücklich die Zustimmung zur Errichtung eines Einfamilienhauses und zur Belastung der Liegenschaft in unbeschränkter Höhe erteilt.

2. Vier Vorverträge, die die rechtlichen Beziehungen zwischen den Vertragspartnern bei Beendigung des Pachtverhältnisses regeln und alle denkbaren Gründe für die Beendigung abdecken sollten, und zwar:

I) für den Fall der Beendigung des Pachtverhältnisses durch Ablauf der vereinbarten Dauer: Schenkungsvertrag;

II) bei vorzeitiger Auflösung des Pachtverhältnisses wegen Kündigung des Dienstverhältnisses durch den Arbeitgeber: Kaufvertrag um einen Kaufpreis von 360.000 S, wobei sich dieser vereinbarte Kaufpreis bis zum Eintritt dieses Falles jährlich um 30.000 S reduziert;

III) bei vorzeitiger Auflösung des Pachtverhältnisses wegen Kündigung des Dienstverhältnisses durch P. selbst oder bei Vorliegen fristloser Entlassungsgründe: Kaufvertrag um einen Kaufpreis von 600.000 S, wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex 1976;

IV) bei vorzeitiger Auflösung des Pachtverhältnisses wegen Tod des Dienstnehmers: Kaufvertrag mit der Witwe von P., vereinbarter Kaufpreis 360.000 S, wie im Fall II) reduziert sich dieser Kaufpreis jährlich um 30.000 S.

Da das Dienstverhältnis aufrecht blieb, ging schließlich mit 31.7.1998 die Liegenschaft durch Schenkung ins Eigentum von P. über. Auf Grund dieses Sachverhaltes stellte das Finanzamt fest, dass ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorlag, und forderte mit Haftungs- und

Abgabenbescheid Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach, wobei als Bemessungsgrundlage der Verkehrswert der Liegenschaft im Jahr 1998 unter Zugrundelegung ortsüblicher Grundstückspreise laut dortigem Marktgemeindeamt angesetzt wurde (1.327.200 S). Nachversteuert wurde außerdem ein ortsüblicher Pachtschilling für das Jahr 1997 und Jänner bis Juli 1998, der mit 10.000 S angenommen wurde.

Dagegen wurde Berufung eingebracht und im Wesentlichen eingewendet: dem Dienstnehmer sei bereits mit Abschluss der Verträge im Jahr 1986 das Besitz-, Nutzungs- und Belehnungsrecht an der Liegenschaft eingeräumt worden. Bereits damals hätte dieses Recht bewertet und als Vorteil aus dem Dienstverhältnis versteuert werden müssen. Es seien sämtliche Verträge der Finanzbehörde vorgelegt worden. Da dennoch keine Versteuerung erfolgte, könne in den Jahren 1997 und 1998 nur mehr das laufende Besitz-, Nutzungs- und Belehnungsrecht (für 1 1/2 Jahre) sowie das reine Eigentumsrecht zur Versteuerung kommen. Unter Zugrundelegung eines vorliegenden Gutachtens des Sachverständigen für Liegenschaftsbewertungen I. und der Werte in den Übertragungsverträgen sei das laufende Recht mit jährlich 30.000 S, das reine Eigentumsrecht mit 85.000 S anzusetzen. Ohne Untermauerung durch ein Gutachten eines Amtssachverständigen könne dieser festgestellte "objektive Wert" des Eigentumsrechts nicht angezweifelt werden.

Auch nach einem Vorhalt des Finanzamtes über die Grundlagen der Schätzung des nachzuversteuernden Betrages vertrat die Berufungswerberin weiterhin die Ansicht, dass das übertragene Recht an dem Grundstück in ein reines Eigentumsrecht sowie ein Besitz-, Nutzungs- und Belehnungsrecht aufzuteilen sei. Da letzteres bereits im Jahr 1986 eingeräumt worden sei und der Abgabenbehörde der gesamte Sachverhalt bekannt war, sei eine Nachversteuerung im Rahmen dieser Lohnsteuerprüfung nicht mehr möglich.

Im Zuge des weiteren Verfahrens wurde seitens der Berufungswerberin ein weiteres ausführliches Gutachten des Sachverständigen für Liegenschaftsbewertungen über den Verkehrswert des Grundstückes vorgelegt, das letztlich nach eingehender Erörterung noch um die Nutzwerte des Grundstückes vor und nach der Eigentumsübertragung ergänzt wurde. Danach setze sich der Gesamtwert des Grundstückes zusammen aus den Werten, das Grundstück zu nutzen, das Grundstück zu besitzen, das Grundstück zu belasten. In diesem Sinn wurde der Wert des reinen Eigentumsrechtes zum Zeitpunkt der Schenkung folgendermaßen ermittelt: Der Gesamtwert wurde unter Zugrundelegung von Vergleichspreisen mit 995.400 S festgestellt, hievon entfallen auf das Nutzungsrecht unter Zugrundelegung der Lebenserwartung der Nutzer 800.700 S, auf das Pfandbestellungsrecht 74.655 S, sodass ein Verkehrswert des reinen Eigentumsrechtes von 120.045 S verblieb. Ein

angemessener Pachtpreis vor der Schenkung wurde mit 24.000 S festgestellt, hieraus abgeleitet wurde der Nutzwert ab der Baubewilligung bis zur Schenkung mit 212.464 S festgestellt, der Nutzwert ab der Schenkung mit 150.848 S.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 15 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Geldwerte Vorteile sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Geldwerte Vorteile aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern (Sachbezüge) sind zugeflossen, wenn der Empfänger das wirtschaftliche Eigentum erwirbt. Bei der Nutzungsüberlassung fließt der Vorteil jeweils in dem Zeitpunkt zu, in dem vom Steuerpflichtigen die von ihm ersparten Ausgaben bei gleichartigen Geschäften unter den im Geschäftsleben üblichen Bedingungen zu tätigen gewesen wären. (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 30 zu § 19).

Unbestrittenermaßen stellt die Überlassung der Liegenschaft an P. einen Vorteil aus dessen Dienstverhältnis zur Berufungswerberin dar. Bestritten wird lediglich, dass der gesamte, durch keine Belastungen geminderte Verkehrswert der Liegenschaft erst im Jahr 1998 zugeflossen sein sollte.

Auf Grund der vorliegenden Vertragsgestaltung ist nun von folgenden Zuflüssen auszugehen: Da die Erteilung der Baubewilligung im Jahr 1985 mit Wissen und Einverständnis des Grundstückseigentümers erfolgt ist, hat P. das Recht der Nutzung des Grundstückes durch Errichtung eines Gebäudes bereits zu diesem Zeitpunkt auf Lebensdauer erhalten. Mit dem im Folgejahr geschlossene Pachtvertrag hat P. das Recht zur Belehnung der Liegenschaft in unbeschränkter Höhe erhalten. Im Übrigen hält dieser Vertrag mit den gleichzeitig formulierten Vorverträgen die Abhängigkeit des Nutzungsrechtes vom aufrechten Bestand eines Dienstverhältnisses sowie die Folgen einer vorzeitigen Auflösung fest. Da diese auflösende Bedingung letztlich nicht eingetreten ist, mag es dahingestellt bleiben, welche rechtlichen Folgen eine vorzeitige Auflösung des Dienstverhältnisses tatsächlich gehabt hätte. Im Zeitpunkt des Schenkungsvertrages (1998) erhielt P. schließlich das Eigentumsrecht.

Für die Feststellung, in welcher Höhe und zu welchem Zeitpunkt die zu versteuernden Vorteile zugeflossen sind, bedeutet dies: Ab dem Zeitpunkt der Nutzungsüberlassung (1985) ist dem

Dienstnehmer P. zunächst ein jährlicher Vorteil in der Höhe zugeflossen, die er als Gegenleistung für ein derartiges Geschäft an Fremde erbringen hätte müssen. Mit der Schenkung im Jahr 1998 ist ihm sowohl der Wert des reinen Eigentumsrechtes zugeflossen als auch der kapitalisierte Wert der jährlichen Gegenleistung, die ansonsten bei Beibehaltung der vorherigen rechtlichen Situation weiterhin berücksichtigt hätte werden müssen. Unter Zugrundelegung des im Rechtsmittelverfahren eingebrachten Gutachtens über den Verkehrswert der Liegenschaft beträgt der angemessene jährliche Pachtzins 24.000 S, der Verkehrswert der Liegenschaft ohne Nutzungs- und Pfandrecht 120.045 S, der verbleibende Nutzwert zu Zeitpunkt der Schenkung 150.848 S.

Unbestritten ist, dass eine Nachversteuerung der Vorteile nur mehr ab dem Prüfungszeitraum 1997 möglich ist, da für die Vorjahre kein Wiederaufnahmegrund gegeben ist. Die Bemessungsgrundlage für den Haftungs- und Abgabenbescheid 1997 bis 1999 setzt sich daher folgendermaßen zusammen: Pachtzins 1997 24.000 S, Pachtzins 1 – 7/1998 14.000 S, Verkehrswert 1998 120.045 S, Nutzwert 1998 150.848 S. Gesamte Bemessungsgrundlage 308.893 S.

Die Nachforderung errechnet sich folgendermaßen:

Lohnsteuer:  $308.893 \text{ S} \times 50\% = 154.446 \text{ S}$

Dienstgeberbeitrag:  $308.893 \text{ S} \times 4,5\% = 13.900 \text{ S}$

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:  $308.893 \text{ S} \times 0,48\% = 1.483 \text{ S}$

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 5. Dezember 2003