

TE Vwgh Erkenntnis 1982/4/20 81/14/0120

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 20.04.1982

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

EStG 1972 §27 Abs2 Z1;

EStG 1972 §95 Abs1;

KStG 1966 §16 Z2;

KStG 1966 §8 Abs1;

UStG 1972 §1 Abs1 Z2 lita;

1. EStG 1972 § 27 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 27 gültig von 18.01.1987 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
3. EStG 1972 § 27 gültig von 01.01.1987 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 325/1986
4. EStG 1972 § 27 gültig von 21.12.1985 bis 31.12.1986 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
5. EStG 1972 § 27 gültig von 22.12.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
6. EStG 1972 § 27 gültig von 14.12.1983 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 587/1983
7. EStG 1972 § 27 gültig von 01.03.1982 bis 13.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 111/1982
8. EStG 1972 § 27 gültig von 20.12.1980 bis 28.02.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
9. EStG 1972 § 27 gültig von 01.01.1980 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 550/1979
10. EStG 1972 § 27 gültig von 09.08.1974 bis 31.12.1979 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
11. EStG 1972 § 27 gültig von 13.12.1972 bis 08.08.1974

1. EStG 1972 § 95 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

1. UStG 1972 § 1 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
2. UStG 1972 § 1 gültig von 11.01.1983 bis 29.07.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 7/1983
3. UStG 1972 § 1 gültig von 30.12.1977 bis 10.01.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 645/1977
4. UStG 1972 § 1 gültig von 31.12.1975 bis 29.12.1977 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 636/1975
5. UStG 1972 § 1 gültig von 01.01.1973 bis 30.12.1975

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 81/14/0121 81/14/0122 82/14/0095
82/14/0094 81/14/0123

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Kirschner und Dr. Schubert als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. König, über die Beschwerde der N-Betriebs- und Wirtschaftsberatungsgesellschaft m. b. H. in K vertreten durch Dr. Herwig Grosch, Rechtsanwalt in Kitzbühel, Rathausplatz 2/II, gegen 1.) den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat) vom 14. Juli 1981, Zl. 20.528-3/81, betreffend Umsatzsteuer 1977 und 1978, Körperschaftsteuer 1977 und 1978 und Gewerbesteuer, Gewerbesteuermeßbetrag und Gewerbesteuerzerlegung 1977 und 1978 und 2.) den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 13. August 1981, Zl. 30.226-3/80, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 1977 und 1978 zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von S 8.560,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die beschwerdeführende GesmbH betreibt in K. eine Unternehmensberatung. Alleingesellschafterin ist Edda H., sie und ihr Ehemann Dieter H. sind Geschäftsführer.

Die Beschwerdeführerin stellte Mitte 1977 in K. ein Wohnhaus fertig, das nach ihren Angaben überwiegend für Wohnzwecke des Ehepaares H. bestimmt ist. Zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin gehört auch ein Pkw Marke Mercedes 280 S, der laut "Anlagenzugängen" am 18. August 1977 um S 140.000,-- (somit offenkundig gebraucht) angeschafft wurde.

Bereits bei der vorläufig erfolgten Veranlagung 1977 erblickte das Finanzamt eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe eines mit S 20.000,-- monatlich angenommenen Mietwertes für das vorerwähnte Wohnhaus. Es verwies dazu auf den "relativ aufwendigen" Bau (Warmwasserfußbodenheizung, Sauna, Schwimmbad) und die damit verbundenen hohen Betriebskosten. Bei der Umsatzsteuer ging es von einem entsprechenden Eigenverbrauch aus. Überdies setzte es mit Haftungs- und Zahlungsbescheid für 1977 Kapitalertragsteuer mit S 20.250,-- fest.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Sie führte aus, daß in R. bei K. "der ortsübliche Mittelpreis für Anmietung eines vergleichbaren Objekts bei ca. 8.000,-- S monatlich" liege, zumal es sich um eine Dauermiete handle. Die Fußbodenheizung sei energiesparender als eine Radiatorenheizung. Sauna und Schwimmbecken hätten zusammen nur 2 % der "Gesamtkostensumme" betragen, "sodaß auch dieser Punkt insofern keine außerordentliche Kostenbelastung" darstelle. Nach dem angefügten Baubescheid betrage die Gesamtfläche 382 m² (einschließlich Garagen) und ein betrieblicher Anteil 27,6 %.

In einer Niederschrift über eine Betriebsprüfung und im Betriebsprüfungsbericht vertrat der Prüfer - neben vor dem Gerichtshof nicht strittigen Feststellungen - die Ansicht, die in der Vermietung des Hauses in R. gelegene verdeckte Gewinnausschüttung betrage für 1977 und 1978 monatlich S 21.000,-- zuzüglich 8 % Umsatzsteuer. Er ging dabei von einer Verzinsung von 5 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten, einem Betrag für AfA und den laufenden Betriebskosten aus. Die Vermietung durch die Beschwerdeführerin an das Ehepaar H. betrachtete auch er als umsatzsteuerpflichtigen Eigenverbrauch. Ferner behandelte er für 1977 40 % der Kraftfahrzeugkosten inklusive AfA und 1978 40 % der AfA als Eigenverbrauch und verdeckte Gewinnausschüttung.

Das Finanzamt schloß sich dem Prüfer an und erließ endgültige Bescheide betreffend Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuermeßbetrag und Zerlegung des Gewerbesteuermeßbetrages 1977 sowie einen als gemäß § 303 Abs. 4 BAO ergangen bezeichneten Haftungs- und Zahlungsbescheid für 1977, mit dem die Kapitalertragsteuer mit S 33.570,-- festgesetzt wurde; erstmals erließ das Finanzamt Bescheide betreffend die genannten Abgaben und den Gewerbesteuermeßbetrag für 1978 sowie einen Haftungs- und Zahlungsbescheid für dieses Jahr, mit dem es die Kapitalertragsteuer mit S 74.400,-- festsetzte. Das Finanzamt schloß sich dem Prüfer an und erließ endgültige Bescheide betreffend Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuermeßbetrag und Zerlegung des Gewerbesteuermeßbetrages 1977 sowie einen als gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO ergangen bezeichneten Haftungs- und Zahlungsbescheid für 1977, mit dem die Kapitalertragsteuer mit S 33.570,-- festgesetzt wurde; erstmals erließ das Finanzamt Bescheide betreffend die genannten Abgaben und den Gewerbesteuermeßbetrag für 1978 sowie

einen Haftungs- und Zahlungsbescheid für dieses Jahr, mit dem es die Kapitalertragsteuer mit S 74.400,-- festsetzte.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen alle genannten Bescheide Berufung. Sie brachte zu den vor dem Verwaltungsgerichtshof strittigen Punkten vor, das Haus sei leerstehend vermietet; hierfür könnte höchstens ein Mietzins von S 120.000,-- jährlich erzielt werden. Überdies sei ein Wasserschaden entstanden, weshalb ein "Teilbereich des Hauses zusätzlich als Bürofläche" diene. Für den Ansatz von 40 % der Kraftfahrzeugkosten, als auf private Nutzung entfallen, fehle jeder Anhaltspunkt, zumal der Geschäftsführer ein eigenes Privatauto besitze. "Grundsätzlich" werde erklärt, daß das Kraftfahrzeug ausschließlich zu Betriebsfahrten benutzt werde. "Hier wird die Änderung auf maximal 10 % des Eigenverbrauches beantragt, da wir uns andererseits nicht entgegenhalten lassen wollen, daß eine absolute einwandfreie Trennung ggf. nicht eingetreten wäre."

In seiner Stellungnahme zur Berufung berichtete der Betriebsprüfer, anlässlich einer Besichtigung sei festgestellt worden, daß die sogenannten Büroräume im Keller möbliert seien und von den Eltern des Dieter H. benützt würden. Der Büroraum im Parterre sei als Wohnzimmer anzusehen. Dieter H. habe dem Prüfer erklärt, daß der Zweitwagen (Kleinwagen) nur von seiner Frau benützt werde. 1977 sei kein Fahrtenbuch geführt worden und 1978 schienen im Fahrtenbuch keine Privatfahrten auf. Außerdem seien die zahlreichen Fahrten des Dieter H. nach seinem früheren Wohnsitz in Dortmund - "hier wurde wohl kaum der Kleinwagen eingesetzt" - der Privatsphäre zuzurechnen.

Einen Vorhalt der belangten Behörde, der die Berufungen zur Entscheidung vorgelegt worden waren, beantwortete die Beschwerdeführerin am 11. März 1981 dahin, daß bei einer Gesamtnutzfläche von 350 m² 30,13 % Betriebsfläche ausmachten. Wegen des Wassersachschadens sei im November 1977 die jetzige Betriebsstätte der Beschwerdeführerin in K. angemietet worden, da die Büroarbeiten im Wohnhaus "auf die Dauer untragbar" geworden seien. Das jetzige Büro sei aber nur eine "zeitliche Zwischenlösung". Wenn der anhängige Prozeß abgeschlossen sein werde, würden die Büroräume saniert und wieder bezogen. Ein Fahrtenbuch sei dem Betriebsprüfer vorgelegt worden. Der Prüfer habe das aber im Bericht nicht festgehalten. Aus dem Fahrtenbuch gehe hervor, daß lediglich die morgendlichen und abendlichen Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb als Privatfahrten ausgewiesen wurden".

Bei der vor der belangten Behörde durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung war für die Beschwerdeführerin ihr Geschäftsführer Dieter H. anwesend. Vernommen wurde auch der Betriebsprüfer. Dem äußerst umfangreichen Verhandlungsprotokoll ist im wesentlichen zu entnehmen: Dieter H. begründete die vorübergehende Nichtbenutzung des Hauses für Büro Zwecke wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. März 1981 und wiederholte, daß der angesetzte Mietwert im freien Verkehr nicht zu erzielen sei. Der Berichterstatter stellte auf Grund der Aussagen des Betriebsprüfers fest, daß sich das Bild einer äußerst luxuriösen Villa ergebe, die selbst für den "vornehmen" Teil in K. als außergewöhnlich gelten müsse. Auch die Lage "in großartiger Wohngegend und die feudale Ausstattung des Gebäudes lassen auf einen höheren als durchschnittlichen Mietwert schließen". Auch sei der "Rentabilitätsgedanken miteinzubeziehen". Zur Pkw-Nutzung gab Dieter H. an, daß schon zur Zeit der Betriebsprüfung zwei private Pkw vorhanden gewesen seien, einer für ihn und einer für seine Frau. Nach der Beendigung des Hausbaues sei Dieter H. nur ganz selten nach Dortmund gefahren und habe die Fahrtspesen hierfür nicht als Betriebsausgabe verrechnet. Die jährliche Fahrleistung des Mercedes wurde mit 20.000 km festgestellt. Der Betriebsprüfer gab an, daß ihm "nur ein privater VW der Ehefrau bekannt war"; er habe "daher in Anlehnung an den entsprechenden BMF-Erlaß den vorliegenden Privatanteil ausgeschieden".

Mit dem erstangefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde (Berufungssenat) den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1977 und 1978, Körperschaftsteuer 1977 und 1978, Gewerbesteuer 1977 und 1978 und Gewerbesteuermeßbetrag und - zerlegung 1977 und 1978 teilweise Folge. Sie begründete den angefochtenen Bescheid in den vor dem Gerichtshof strittig gebliebenen Punkten unter Bezugnahme auf § 8 KStG und § 184 BAO im wesentlichen wie folgt: Mit dem erstangefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde (Berufungssenat) den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1977 und 1978, Körperschaftsteuer 1977 und 1978, Gewerbesteuer 1977 und 1978 und Gewerbesteuermeßbetrag und - zerlegung 1977 und 1978 teilweise Folge. Sie begründete den angefochtenen Bescheid in den vor dem Gerichtshof strittig gebliebenen Punkten unter Bezugnahme auf Paragraph 8, KStG und Paragraph 184, BAO im wesentlichen wie folgt:

Bei der Feststellung des Nutzungswertes des gegenständlichen Wohnhauses sei davon auszugehen, daß das Haus in den Streitjahren ausschließlich Wohnzwecken gedient habe. Gegen den Einwand, das Haus sei nicht eingerichtet vermietet und der Mietwert könne nur nach im freien Verkehr erzielbaren Mieten bestimmt werden, "stehe die Ansicht

des Senates", daß das Objekt nach verschiedenen Aussagen (Betriebsprüfer, Erhebung durch das Finanzamt K.) das Bild einer äußerst luxuriösen Villa biete, die selbst in der vornehmen Gegend in K. als außergewöhnlich auffalle. An dieser Stelle wiederholte die belangte Behörde als Begründungselement die wiedergegebenen Feststellungen des Berichterstatters in der mündlichen Berufungsverhandlung und verwies hinsichtlich des "Rentabilitätsgedankens" darauf, daß im Falle der Vermietung der Vermieter außer den reinen Aufwendungen (Bauaufwendungen, Betriebskosten) noch einen gewissen Gewinn erzielen möchte. Also müsse er die Miete so hoch ansetzen, daß nicht nur die eigenen Aufwendungen "Platz finden", sondern noch ein gewisser Überschuß bleibe. Wenn er jedoch so aufwendig baue, daß er diese Kosten gar nicht mehr hereinbringen könne, so liege der Schluß auf der Hand, daß nur für den eigenen Wohn- und Repräsentationsbedarf gebaut worden sei. Deswegen sei die verdeckte Zuwendung in Anlehnung an den in einem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 19. April 1972 aufgestellten Grundsatz mit dem Betrag anzunehmen, der dem Steuerpflichtigen neben der Erstattung des Wertverzehres (AfA) und der laufenden Betriebskosten eine ca. 4,5 v. H. betragende Verzinsung des von ihm beim Erwerb und Ausbau des Hauses investierten Kapitals sichere. Dem sei der Betrag gegenüberzustellen, der durch Fremdvermietung äußerstenfalls noch erzielbar sei. Daraus ergebe sich:

Herstellungskosten:

Grund

462.657,--

Haus

2.776.619,--

3.239.276,-- 2.776.619,-- , 3.239.276,--

Davon 4,5 % Zinsen

(für 1977 nur 1/2 Jahr

AfA 1,5 % von S 2.776.619, - -

sonstige Unkosten Davon 4,5 % Zinsen, (für 1977 nur 1/2 Jahr, AfA 1,5 % von S 2.776.619, - - , sonstige Unkosten

72.883,--

20.825,--

24.444,--

118.148,-- , 72.883,-- , 20.825,-- , 24.444,-- , 118.148,--

145.767,--

41.650,--

60.647,--

248.064,-- , 145.767,-- , 41.650,-- , 60.647,-- , 248.064,--

20.000,--

Wie Erhebungen durch das Finanzamt ergeben hätten, erscheine für ein Objekt in dieser Lage und Ausstattung ein monatlicher Mietzins von S 20.000,-- durchaus erreichbar.

Zur Pkw-Nutzung sei zu beachten, daß das Abzugsverbot des § 20 EStG bei Anschaffungen, mit denen auch ein Repräsentationsbedürfnis befriedigt werden könne, eine besonders sorgfältige Prüfung der damit verbundenen Aufwendungen erforderlich mache. Bei der Anschaffung eines Mercedes 280 müsse angenommen werden, daß dabei auch Erwägungen der Repräsentation eine maßgebliche Rolle gespielt hätten. Wie schon bei der Betriebsprüfung festgestellt worden und bei der mündlichen Verhandlung unwidersprochen geblieben sei, komme dem Fahrtenbuch, auch soweit es geführt worden sei, keine Beweiskraft zu. Bei der somit notwendigen Schätzung des privaten Anteils müsse unter anderem, neben den Erfahrungen der Finanzverwaltung, nach denen die Pkw-Privatnutzung unter Berücksichtigung des gestiegenen Lebensstandards im Durchschnitt 30 bis 40 % der gesamten Nutzung betrage, auch dem Einwand Rechnung getragen werden, daß die Fahrtspesen für private Fahrten teilweise aus privaten Mitteln getragen worden und im fraglichen Zeitpunkt zwei private Pkw vorhanden gewesen seien. Unter Berücksichtigung dieser Umstände werde die private Nutzung des Mercedes 280, ausgehend von einer durchschnittlichen Jahreskilometerleistung von ca. 20.000 km, mit 30 % geschätzt. Zur Pkw-Nutzung sei zu beachten, daß das Abzugsverbot des Paragraph 20, EStG bei Anschaffungen, mit denen auch ein Repräsentationsbedürfnis befriedigt werden könne, eine besonders sorgfältige Prüfung der damit verbundenen Aufwendungen erforderlich mache. Bei der Anschaffung eines Mercedes 280 müsse angenommen werden, daß dabei auch Erwägungen der Repräsentation eine maßgebliche Rolle gespielt hätten. Wie schon bei der Betriebsprüfung festgestellt worden und bei der mündlichen Verhandlung unwidersprochen geblieben sei, komme dem Fahrtenbuch, auch soweit es geführt worden sei, keine Beweiskraft zu. Bei der somit notwendigen Schätzung des privaten Anteils müsse unter anderem, neben den Erfahrungen der Finanzverwaltung, nach denen die Pkw-Privatnutzung unter Berücksichtigung des gestiegenen Lebensstandards im Durchschnitt 30 bis 40 % der gesamten Nutzung betrage, auch dem Einwand Rechnung getragen werden, daß die Fahrtspesen für private Fahrten teilweise aus privaten Mitteln getragen worden und im fraglichen Zeitpunkt zwei private Pkw vorhanden gewesen seien. Unter Berücksichtigung dieser Umstände werde die private Nutzung des Mercedes 280, ausgehend von einer durchschnittlichen Jahreskilometerleistung von ca. 20.000 km, mit 30 % geschätzt.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den Berufungen gegen die Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer entsprechend dem erstangefochtenen Bescheid Folge. Sie setzte die Kapitalertragsteuer für 1977 mit S 30.702,-- und für 1978 mit S 55.611,-- fest. Begründet ist dieser Bescheid mit Verweisen auf die Begründung des erstangefochtenen Bescheides.

Gegen diese Bescheide richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Der Verwaltungsgerichtshof hat hierüber erwogen:

Wie im Verwaltungsverfahren ist auch vor dem Gerichtshof unbestritten, daß eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG grundsätzlich darin besteht, daß die Beschwerdeführerin ihrer Alleingesellschafterin ein Wohnhaus unentgeltlich bzw. zu einem unangemessen niedrigen Entgelt zur Nutzung überläßt. Dasselbe gilt für die unentgeltliche bzw. verbilligte Zurverfügungstellung eines Pkw's für private Fahrten der Alleingesellschafterin bzw. deren Ehegatten. Ebenso ist unbestritten, daß diese Vorgänge einen steuerbaren Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 2 UStG 1972 auslösen. Schließlich besteht kein Streit darüber, daß steuerabzugspflichtige Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1972 vorliegen, soweit verdeckte Gewinnausschüttungen anzunehmen sind, und daß die Beschwerdeführerin für die davon einzubehaltende und abzuführende Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1972 haftet. Wie im Verwaltungsverfahren ist auch vor dem Gerichtshof unbestritten, daß eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des Paragraph 8, Absatz eins, KStG grundsätzlich darin besteht, daß die Beschwerdeführerin ihrer Alleingesellschafterin ein Wohnhaus unentgeltlich bzw. zu einem unangemessen niedrigen Entgelt zur Nutzung überläßt. Dasselbe gilt für die unentgeltliche bzw. verbilligte Zurverfügungstellung eines Pkw's für private Fahrten der Alleingesellschafterin bzw. deren Ehegatten. Ebenso ist unbestritten, daß diese Vorgänge einen

steuerbaren Eigenverbrauch im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer 2, UStG 1972 auslösen. Schließlich besteht kein Streit darüber, daß steuerabzugspflichtige Kapitalerträge im Sinne des Paragraph 93, Absatz 2, EStG 1972 vorliegen, soweit verdeckte Gewinnausschüttungen anzunehmen sind, und daß die Beschwerdeführerin für die davon einzubehaltende und abzuführende Kapitalertragsteuer gemäß Paragraph 95, Absatz eins, EStG 1972 haftet.

Strittig vor dem Verwaltungsgerichtshof ist allein die Frage nach der Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung und nach der Höhe des umsatzsteuerpflichtigen Eigenverbrauches.

Unter dem Gesichtspunkt der Rechtswidrigkeit des Inhaltes rügt die Beschwerdeführerin, daß die belangte Behörde bei der Ermittlung der in der Privatnutzung des Pkw's gelegenen verdeckten Gewinnausschüttung die Vorschriften des § 20 Abs. 1 Z. 2 und 3 EStG 1972 und des § 184 BAO unzulässigerweise vermengt habe. Entweder seien die Aufwendungen für einen "derartigen" Pkw zur Gänze nicht anzuerkennen "oder aber es wird begründet dargelegt, daß die Beschwerdeführerin den Pkw eben auch außerbetrieblich nutze und hier verdeckte Gewinnausschüttungen und Selbstverbrauch in einem gewissen Ausmaß vorliegen". Nicht aber könne es mit den Denkgesetzen in Übereinstimmung gebracht werden, wenn mit dem Hinweis auf den angeblichen Repräsentationscharakter eines derartigen Kraftfahrzeuges die Quote des Privatanteiles festgesetzt werde. Unter dem Gesichtspunkt der Rechtswidrigkeit des Inhaltes rügt die Beschwerdeführerin, daß die belangte Behörde bei der Ermittlung der in der Privatnutzung des Pkw's gelegenen verdeckten Gewinnausschüttung die Vorschriften des Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 2 und 3 EStG 1972 und des Paragraph 184, BAO unzulässigerweise vermengt habe. Entweder seien die Aufwendungen für einen "derartigen" Pkw zur Gänze nicht anzuerkennen "oder aber es wird begründet dargelegt, daß die Beschwerdeführerin den Pkw eben auch außerbetrieblich nutze und hier verdeckte Gewinnausschüttungen und Selbstverbrauch in einem gewissen Ausmaß vorliegen". Nicht aber könne es mit den Denkgesetzen in Übereinstimmung gebracht werden, wenn mit dem Hinweis auf den angeblichen Repräsentationscharakter eines derartigen Kraftfahrzeuges die Quote des Privatanteiles festgesetzt werde.

Dazu ist zu sagen:

Die belangte Behörde hat hier die unrichtige Gesetzesstelle angewendet, indem sie offenbar übersehen hat, daß es sich bei der Beschwerdeführerin um eine der Körperschaftsteuer unterliegende Kapitalgesellschaft handelt. § 20 EStG 1972 kam hier nicht zur Anwendung, allenfalls § 16 Z. 2 KStG 1966 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1975 (BGBl. Nr. 636/1975). Nach dieser Gesetzesstelle sind - von im Beschwerdefall von vornherein nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen - Repräsentationsaufwendungen, wie insbesondere Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, bei der Ermittlung des Einkommens der der Körperschaftsteuer unterliegenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nicht abzugsfähig. Nun ist es aber vorliegendenfalls darum gegangen, in welchem Umfang dem Dieter H. als Ehemann der Alleingesellschafterin die Nutzung des gegenständlichen Pkw's für Privatfahrten unentgeltlich überlassen worden ist und wie hoch die dadurch verursachten Kosten waren. Bei der Beantwortung dieser Frage, die sich im Beschwerdefall ausschließlich aus der Sicht der verdeckten Gewinnausschüttung stellt, spielt ein Repräsentationsaufwand im Sinne des zitierten § 16 Z. 2 keine Rolle. Denn die belangte Behörde hat als Betriebsausgaben geltend gemachte Aufwendungen bei der Beschwerdeführerin nicht deswegen nicht anerkannt, weil die Beschwerdeführerin Repräsentationsaufwendungen im Sinne der zitierten Gesetzesstelle tätigte, sondern weil sie als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifizierte Zuwendungen machte. Die belangte Behörde hat hier die unrichtige Gesetzesstelle angewendet, indem sie offenbar übersehen hat, daß es sich bei der Beschwerdeführerin um eine der Körperschaftsteuer unterliegende Kapitalgesellschaft handelt. Paragraph 20, EStG 1972 kam hier nicht zur Anwendung, allenfalls Paragraph 16, Ziffer 2, KStG 1966 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1975 (Bundesgesetzblatt Nr. 636 aus 1975.). Nach dieser Gesetzesstelle sind - von im Beschwerdefall von vornherein nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen - Repräsentationsaufwendungen, wie insbesondere Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, bei der Ermittlung des Einkommens der der Körperschaftsteuer unterliegenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nicht abzugsfähig. Nun ist es aber vorliegendenfalls darum gegangen, in welchem Umfang dem Dieter H. als Ehemann der Alleingesellschafterin die Nutzung des gegenständlichen Pkw's für Privatfahrten unentgeltlich überlassen worden ist und wie hoch die dadurch verursachten Kosten waren. Bei der Beantwortung dieser Frage, die sich im Beschwerdefall ausschließlich aus der Sicht der verdeckten Gewinnausschüttung stellt, spielt ein Repräsentationsaufwand im Sinne des zitierten Paragraph 16, Ziffer 2, keine Rolle. Denn die belangte Behörde hat

als Betriebsausgaben geltend gemachte Aufwendungen bei der Beschwerdeführerin nicht deswegen nicht anerkannt, weil die Beschwerdeführerin Repräsentationsaufwendungen im Sinne der zitierten Gesetzesstelle tätigte, sondern weil sie als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifizierte Zuwendungen machte.

Die rechtlich unzutreffende Argumentation der belangten Behörde begründet insofern eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, als die belangte Behörde lediglich zu prüfen hatte und auch nur geprüft hat, welchen Wert die Zuwendung, nämlich die Nutzung des Pkws, darstellte. Der Wert der Nutzung wird aber nicht deswegen höher oder geringer, weil das Kfz möglicherweise mehr oder weniger auch repräsentativen Zwecken dient. Vielmehr bestimmt sich dieser Wert nur nach dem Ausmaß der privaten Nutzung durch die Alleingesellschafterin bzw. - was im Beschwerdefall unbestrittenermaßen gleichgestellt wird - durch ihren Ehemann und der damit verbundenen tatsächlichen Kosten. Da sowohl die Alleingesellschafterin wie auch ihr Mann neben dem der Beschwerdeführerin gehörigen Pkw über je einen weiteren Pkw verfügten, ist die auf "Erfahrungen der Finanzverwaltung" und den Umstand "des gestiegenen Lebensstandards" gestützte Schätzung einer 30%igen "Privatnutzung" nicht hinreichend und schlüssig begründet. Die Anwendung einer "Faustregel", wonach Unternehmer ihre zum Betriebsvermögen gehörigen Pkw im Ausmaß von 30 oder 40 % privat nutzen, führt im Beschwerdefall außerdem deswegen zu einem eher unwahrscheinlichen Ergebnis, weil die belangte Behörde selbst davon ausgegangen ist, Dieter H. trage für "Privatfahrten" zumindest die Treibstoffkosten selbst. Andererseits ist die belangte Behörde auf das Vorbringen, Dieter H. sei in den Streitjahren kaum mehr nach Dortmund gefahren, überhaupt nicht eingegangen.

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich in diesem Punkt somit als mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Was die Überlassung des der Beschwerdeführerin gehörenden Hauses zur Nutzung an die Alleingesellschafterin und ihren Mann anlangt, so ist der Verwaltungsgerichtshof der Ansicht, daß die belangte Behörde auf Grund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens ohne Rechtswidrigkeit davon ausgehen konnte, das Haus sei in den Streitjahren zur Gänze zur Privatnutzung den bezeichneten Personen überlassen worden.

Der Wert von als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandelnden Zuwendungen bestimmt sich allgemein nach dem Betrag, den die Kapitalgesellschaft erzielt hätte, wenn sie die Leistung entgeltlich einer gesellschaftsfremden Person gegenüber erbracht hätte (vgl. Hofstätter-Reichel, Tz. 18 zu § 27, Lfg. August 1981, und die dort zitierte Judikatur). Der Verwaltungsgerichtshof hält auch grundsätzlich das von der belangten Behörde zitierte Urteil des Bundesfinanzhofes vom 19. April 1972, BStBl. 1972 II, S. 594, für zutreffend. Danach ist zur Beantwortung der Frage, ob und in welchem Umfang in der Überlassung eines Einfamilienhauses zur Nutzung an den Gesellschafter seitens der Kapitalgesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt, der vereinbarte Mietzins mit demjenigen Betrag zu vergleichen, der der Kapitalgesellschaft neben der Erstattung des Wertverzehrs (AfA) und der Nebenkosten eine Verzinsung des investierten Kapitals sichert, zum anderen mit demjenigen Betrag, den die Kapitalgesellschaft durch Fremdvermietung äußersten Falles als Mietzins noch erzielen könnte. Decken sich die so ermittelten Beträge nicht, ist ein Mittelwert zu finden. Der Wert von als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandelnden Zuwendungen bestimmt sich allgemein nach dem Betrag, den die Kapitalgesellschaft erzielt hätte, wenn sie die Leistung entgeltlich einer gesellschaftsfremden Person gegenüber erbracht hätte vergleiche , Hofstätter-Reichel, Tz. 18 zu Paragraph 27,, Lfg. August 1981, und die dort zitierte Judikatur). Der Verwaltungsgerichtshof hält auch grundsätzlich das von der belangten Behörde zitierte Urteil des Bundesfinanzhofes vom 19. April 1972, BStBl. 1972 römisch zwei, S. 594, für zutreffend. Danach ist zur Beantwortung der Frage, ob und in welchem Umfang in der Überlassung eines Einfamilienhauses zur Nutzung an den Gesellschafter seitens der Kapitalgesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt, der vereinbarte Mietzins mit demjenigen Betrag zu vergleichen, der der Kapitalgesellschaft neben der Erstattung des Wertverzehrs (AfA) und der Nebenkosten eine Verzinsung des investierten Kapitals sichert, zum anderen mit demjenigen Betrag, den die Kapitalgesellschaft durch Fremdvermietung äußersten Falles als Mietzins noch erzielen könnte. Decken sich die so ermittelten Beträge nicht, ist ein Mittelwert zu finden.

Die belangte Behörde ist zu dem Ergebnis gelangt, daß der von ihr nach diesen Grundsätzen im Wege der Rentabilitätsrechnung ermittelte Wert mit dem erzielbaren Mietertrag im Fall einer Vermietung an Fremde übereinstimmt.

Der Verwaltungsgerichtshof erblickt in der von der belangten Behörde angestellten, an dem eingesetzten Kapital und

den laufenden Kosten orientierten Berechnung keine Rechtswidrigkeit. Der belangten Behörde kann jedoch nicht mehr gefolgt werden, wenn sie den sich so ergebenden Nutzungswert mit der erzielbaren Miete im Fall einer "Fremdvermietung" gleichsetzt. Bei dieser Feststellung sind der belangten Behörde rechtserhebliche Verletzungen von Verfahrensvorschriften unterlaufen. Die belangte Behörde hat sich dabei offenbar auf Quadratmeterpreise gestützt, die das Finanzamt im Zuge der Erledigung der Berufung gegen die vorläufigen Bescheide 1977 durch Anfrage bei einer Innsbrucker Baugesellschaft und bei der Stadtgemeinde K. eingeholt hatte. Es ist nicht ersichtlich, daß das Ergebnis dieser im Aktenvermerk AS I/64 festgehaltenen Auskunft der Beschwerdeführerin jemals vorgehalten worden ist; im Gegenteil, das betreffende Aktenstück ist von der belangten Behörde im vorgelegten Aktenverzeichnis als von der Parteieinsicht überhaupt ausgeschlossen bezeichnet. Es ist nun nicht auszuschließen, daß die belangte Behörde bei Gewährung dieser Parteieinsicht zu im Spruche anders lautenden Bescheiden hätte gelangen können. Im übrigen werden im Sinne der oben dargestellten Rechtslage entscheidend die Feststellungen über tatsächlich erzielte Mieten bei der Vermietung von Objekten sein, die nach Alter, Bauweise, Größe und Lage mit dem gegenständlichen Haus vergleichbar sind.

In diesem Punkt sind die angefochtenen Bescheide mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Nach dem Gesagten waren die angefochtenen Bescheide gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben. Nach dem Gesagten waren die angefochtenen Bescheide gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Litera a, VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 221/1981. Ersatz für Beilagenstempel wurde nur insoweit zuerkannt, als die vorgelegten Beilagen für die Rechtsverfolgung notwendig waren (das traf für die Ablichtungen der erstinstanzlichen Bescheide nicht zu) und sie nach den Vorschriften des Gebührengesetzes durch Verwendung von Stempelmarken zu vergebühren waren. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers Bundesgesetzblatt Nr. 221 aus 1981, Ersatz für Beilagenstempel wurde nur insoweit zuerkannt, als die vorgelegten Beilagen für die Rechtsverfolgung notwendig waren (das traf für die Ablichtungen der erstinstanzlichen Bescheide nicht zu) und sie nach den Vorschriften des Gebührengesetzes durch Verwendung von Stempelmarken zu vergebühren waren.

Wien, am 20. April 1982

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1982:1981140120.X00

Im RIS seit

20.04.1982

Zuletzt aktualisiert am

05.03.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at