jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2017/10/18 Ra 2016/13/0050

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.10.2017

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21;
BAO §22;
EStG 1988 §7;
EStG 1988 §93;
KStG 1988 §8 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des Finanzamts Wien 1/23 in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 5. August 2016, Zl. RV/7102731/2013, berichtigt mit Beschluss vom 12. Jänner 2017, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2005 bis 2008 (mitbeteiligte Partei: A Privatstiftung in W, vertreten durch die Consultatio Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG in 1210 Wien, Karl-Waldbrunner-Platz 1),

Spruch

I. den Beschluss gefasst:

Die Revision wird betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 zurückgewiesen.

II. zu Recht erkannt:

Im Übrigen (Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2008) wird das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

Begründung

1 In der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung vom 5. Juli 2010 wurde u.a. festgehalten, die C GmbH habe im Juli 2005 ein Grundstück im Ausmaß von 897 m2 erworben. In den darauf folgenden Jahren (2006 bis 2008) habe die C GmbH auf diesem Grundstück ein Einfamilienhaus errichten lassen. Die Gesamtkosten für das Objekt würden ca. 2,5 Mio EUR inklusive Umsatzsteuer betragen. Das Gebäude sei im Jahr 2008 fertig gestellt worden und diene seit Juni 2008 P, dem Sohn des Geschäftsführers U der C GmbH, als Hauptwohnsitz. P zähle zum Kreis der Begünstigten der mitbeteiligten Privatstiftung, die mittelbar an der C GmbH beteiligt sei. Das

Einfamilienhaus werde seit 1. Juni 2008 an P zu monatlich 2.250 EUR zuzüglich Umsatzsteuer vermietet. Die Vermietung des Einfamilienhauses stelle keine nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivität der C GmbH dar. Sie erfolge ausschließlich, um einer dem Geschäftsführer nahestehenden Person einen Vorteil zuzuwenden. Das aus dem Sachwert der Liegenschaft durch Umkehr des Ertragswertverfahrens hergeleitete Nutzungsentgelt, das die objekttypische Verzinsung eingesetzten Kapitals widerspiegle, führe zu einer angemessenen "Jahresnettokaltmiete" von rund

6.977 EUR (exklusive Inventar) monatlich. Die Divergenz zwischen fremdüblichem und vereinbartem Nutzungsentgelt spreche für eine gesellschaftsrechtlich bedingte "Leistungsbeziehung". Das Einfamilienhausgrundstück stelle somit außerbetriebliches Vermögen der C GmbH dar. Die Differenz zwischen dem bisherigen monatlichen Mietentgelt (2.475 EUR) und fremdüblicher Miete (6.977 EUR) sei - im Jahr 2008 - eine verdeckte Ausschüttung, die der Kapitalertragsteuer unterliege. Die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen, bei denen es sich um selbständige Wirtschaftsgüter handle, sei gesellschaftsrechtlich bedingt. Es handle sich um Aufwendungen der Lebensführung, die (ebenfalls im Jahr 2008) als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen seien.

2 Mit Bescheiden vom 28. November 2011 zog das Finanzamt die mitbeteiligte Privatstiftung zur Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2008 heran. Begründend führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, es sprächen mehrere Anhaltspunkte dafür, dass der Geschäftsführer der C GmbH bereits bei Anschaffung bzw. Herstellung des aufwendig gestalteten Einfamilienhausgrundstücks kein marktkonformes Streben entfaltet habe. Bei einer den ökonomischen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung hätte nicht die C GmbH, sondern P selbst das luxuriöse Einfamilienhaus für Zwecke der Eigennutzung errichtet. Die tatsächlich gewählte Vorgangsweise sei nicht fremdüblich, sondern nur durch das gesellschaftsrechtliche Naheverhältnis der handelnden Personen erklärbar. Die Besteuerung der Vorteilszuwendung durch Vorschreibung der Kapitalertragsteuer habe auf Ebene der mitbeteiligten Privatstiftung, die indirekt zu 100% Gesellschafterin der C GmbH sei, zu erfolgen. Für die in den Jahren 2005 bis 2008 von der C GmbH getragenen Errichtungskosten sei der der Kapitalertragsteuer zu unterziehende Zufluss beim "Gesellschafter" jeweils in jenem Jahr als gegeben anzunehmen, in dem sich der letztendlich Begünstigte die Kosten erspart habe.

3 Die Mitbeteiligte erhob gegen die Bescheide Berufung. 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der (nunmehrigen) Beschwerde betreffend Kapitalertragsteuer 2005 bis 2007 Folge und hob diese Bescheide auf. Hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer 2008 gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde teilweise Folge und änderte den Bescheid ab. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nach Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

5 Begründend führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die mitbeteiligte Privatstiftung sei zur Gänze Eigentümerin der Anteile an der CV GmbH, die ihrerseits 100% der Anteile an der C GmbH halte. Stifter der Mitbeteiligten sei U, welcher zudem im Streitzeitraum Geschäftsführer der C GmbH gewesen sei. Begünstigter der Privatstiftung sei unter anderem dessen Sohn P, der selbst Prokurist der C GmbH sei.

6 Die C GmbH sei im Rahmen der C Gruppe mit Liegenschaftsprojekten befasst. Sie vermiete seit 2001 - abgesehen von dem gegenständlichen Einfamilienhaus - ausschließlich Betriebsliegenschaften und Lagerflächen an Speditionsunternehmen.

7 Mit im Betriebsvermögen vorhandenen Eigenmitteln habe die C GmbH im Jahr 2005 ein Grundstück mit 897 m2 Grundfläche um ca. 408.000 EUR erworben. In den Jahren 2006 bis 2008 habe sie darauf ein Einfamilienhaus errichtet; die Errichtungskosten hätten ca. 1,602 Mio EUR zuzüglich Umsatzsteuer betragen. Weiters habe die C GmbH für das Einfamilienhaus Einrichtungsgegenstände ("Konzepteinrichtung", Einbauküche) um insgesamt ca. 213.000 EUR zuzüglich Umsatzsteuer erworben; es handle sich hiebei um keine Bestandteile des Gebäudes, da sie jederzeit ohne Verletzung der Substanz entfernt werden könnten.

8 Das Gebäude (351 m2 Wohnfläche auf zwei Geschoßen, 121 m2 Kellerfläche, 49 m2 Garagen und 126 m2 Pergolen und Terrassen in hochwertiger Ausführung und Ausstattung) sei während der Errichtung bzw. kurz vor Fertigstellung zwei Personen (einem Geschäftspartner und einer als Führungskraft in der Unternehmensgruppe ins Auge gefassten Person) zur Miete angeboten worden, letztlich seien beide nicht interessiert gewesen. Die Entwicklung der Immobilie

sei nicht mit der Absicht, sie nach Fertigstellung zu veräußern, sondern zur Vermietung erfolgt. Unmittelbar nach Fertigstellung habe die C GmbH das Einfamilienhaus an ihren Prokuristen, der Sohn des Geschäftsführers der C GmbH und Begünstigter der Mitbeteiligten sei, um einen monatlichen, wertgesicherten Nettomietzins von

2.250 EUR vermietet. Die Erhaltungspflicht für das Gebäude liege laut Mietvertrag beim Mieter, der auch die Betriebskosten zu tragen habe. Im Jahr 2010 sei - entgegen dem Inhalt des schriftlichen Mietvertrags - die Miete rückwirkend mit 1. Jänner 2009 auf 3.270 EUR zuzüglich Umsatzsteuer angehoben worden. Der Mietzins sei im Jahr 2008 unter Zugrundelegung der damaligen Markteinschätzung eines vom Geschäftsführer der C GmbH befragten Immobilienmaklers, der eigenen Marktkenntnisse des Geschäftsführers sowie im Internet zugänglicher Mietanbote von vergleichbaren Objekten festgesetzt worden. Es sei offenbar beabsichtigt gewesen, das Objekt zu einer ortsüblichen Marktmiete an P zu vermieten. Die Verhandlungen über den Mietvertrag seien geführt worden vom Vorstand der Mitbeteiligten unter Beiziehung eines Steuerberaters.

9 Betreffend neu errichteter, überdurchschnittlich ausgestalteter Einfamilienhäuser bestehe in Österreich ein kleiner Kreis an potentiellen Mietern (Universitätsprofessoren, "Expats"); es bestehe ein entsprechendes Marktsegment für die Vermietung derartiger Objekte.

10 Bezogen auf die Gesamtinvestition von ca. 2,01 Mio EUR errechne sich unter Zugrundelegung der Berechnungsmethode des umgekehrten Ertragswertverfahrens entsprechend den Ansätzen des Gutachtens Kranewitter (2,25% Liegenschaftszinssatz, Restnutzungsdauer 70 Jahre, Vervielfältiger 35,08208) ein Reinertrag von ca. 57.300 EUR, unter Berücksichtigung von 4% Bewirtschaftungskosten ein Rohertrag von ca. 59.700 EUR. Unter Beachtung der Erhaltungspflicht des Mieters ergebe sich daraus eine monatliche Renditemiete von 4.974 EUR. Das entspreche einer Verzinsung von rund 3% des für Grund und Boden und Gebäude gebundenen Kapitals.

11 Dieser Netto-Renditemiete sei im Jahr 2008 eine nachhaltig erzielbare monatliche Netto-Marktmiete unter Beachtung einer Erhaltungspflicht des Mieters von etwa 2.250 EUR gegenüber gestanden.

12 Dem Vorbringen des Finanzamts, das Haus sei auf die Wohnbedürfnisse des P individuell abgestimmt, sei nicht zu folgen. Der Umstand, dass ein großzügiges Einfamilienhaus für eine fünfköpfige Familie konzipiert sei, sei als solcher nicht ungewöhnlich. Eben jene Besserverdiener, die als Mieter einer derartigen Liegenschaft in Betracht kämen, wünschten entsprechend großzügige Platzverhältnisse (allenfalls für Au-Pair-Personal). Die Tatsache, dass P den Einreichplan unterzeichnet habe, sei angesichts seiner Stellung im vermietenden Unternehmen nicht in dem Maß außergewöhnlich, dass sich daraus ein Zuschnitt des Gebäudes auf ihn ableiten ließe. Laut den Aussagen des Architekten seien besondere Wünsche des späteren Mieters nie geäußert worden. Der Auftrag, pflegeleichte Materialien zu verwenden, sei von U gekommen und sei hinsichtlich der geplanten Vermietung verständlich.

13 Die Einrichtungsgegenstände im Wert von ca. 213.000 EUR ohne Umsatzsteuer seien dem Mieter offenbar ohne Entgelt überlassen worden. Aus dem Mietvertrag sei kein Möblierungszuschlag ersichtlich. Die gesamte Miete sei dem ermäßigen Steuersatz unterzogen worden; allfällig mitvermietete Einrichtungsgegenstände wären jedoch dem Steuersatz von 20% zu unterziehen gewesen. Auch die Beschreibung des Mietgegenstandes umfasse keine Einrichtungsgegenstände. Hinzu komme die schlüssige Darlegung des Sachverständigen, dass bei mitvermieteter, hochwertiger Einrichtung üblicherweise gesonderte Mietverträge abgeschlossen würden, zumal die Nutzungsdauer der Einrichtung deutlich unter der Nutzungsdauer eines Gebäudes liege. Das Vorliegen eines derartigen Mietvertrages sei nicht behauptet worden. Die Vermieterin habe die Einrichtungsgegenstände selbst in ihrem Rechenwerk gesondert vom Gebäude aktiviert.

14 Der Grundstückspreis in der Umgebung der Liegenschaft habe sich in den Jahren seit der Anschaffung von 380 EUR/m2 bis 2012 auf 680 EUR/m2 erhöht.

15 Die allfällig festzusetzende Kapitalertragsteuer werde entsprechend den Angaben der Mitbeteiligten von dieser übernommen.

16 Im vorliegenden Fall sei unbestritten, dass die das Grundstück betreffende Wertsteigerung ebenso wie die Gefahr von Wertminderungen die zivilrechtliche Eigentümerin, also die C GmbH treffe. Für eine Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Mieter der Liegenschaft bleibe demnach kein Raum. Die Höhe der verdeckten Ausschüttung orientiere sich im Fall der Überlassung hochwertiger Immobilien an der Renditemiete. Das Bundesfinanzgericht teile die Missbrauchsüberlegungen des Finanzamts nicht. Die Investition erscheine als wertstabile

Anlage liquider Mittel geeignet, damit liege ein ausreichender außersteuerlicher Grund vor. Es sei eine laufende verdeckte Ausschüttung zu versteuern. Mangels Nutzung des Hauses durch den Begünstigten vor 1. Juni 2008 seien auch keine Vorteile zugewendet worden. Ab 1. Juni 2008 bestehe der dem Begünstigten zugewendete Vermögensvorteil in der Differenz zwischen dem tatsächlich bezahlten Bruttomietentgelt und der fremdüblichen Miete, welche der Renditemiete zuzüglich Umsatzsteuer entspreche.

17 Bezüglich der Einrichtungsgegenstände liege ebenfalls kein wirtschaftliches Eigentum (des Mieters) vor, da diese Gegenstände im Falle der Beendigung des Mietverhältnisses im Haus zu verbleiben hätten, um einem etwaigen Nachmieter übergeben zu werden. Der geldwerte Vorteil des Begünstigten bestehe in diesem Fall darin, dass der jährliche Wertverzehr berechnet von den Bruttoanschaffungskosten nicht ihn, sondern die ausschüttende Gesellschaft treffe. Dabei sei von der wirtschaftlichen Nutzungsdauer der Gegenstände (hier 10 Jahre) auszugehen.

18 Da die Mitbeteiligte die Kapitalertragsteuer trage, erhöhe sich der KESt-Satz auf 33,33%.

19 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts. Die Mitbeteiligte hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

20 In der Revision wird - insoweit in Übereinstimmung mit den Ergebnissen der Niederschrift zur Außenprüfung, aber im Widerspruch zu den Bescheiden des Finanzamts - auch im Rahmen des Zulässigkeitsvorbringens nicht geltend gemacht, der Zufluss beim Begünstigten sei bereits in den Jahren der Errichtung des Gebäudes (2005 bis 2007) erfolgt. Betreffend diese Jahre hängt die Revision daher nicht von den im Rahmen des gesonderten Vorbringens zur Zulässigkeit der Revision (§ 28 Abs. 3 VwGG) vorgebrachten Gründen ab. Demnach war die Revision betreffend die Jahre 2005 bis 2007 gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

21 Betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2008 hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

22 Die Revision ist insoweit zulässig und begründet. 23 Wendet eine GmbH, die im Eigentum einer Privatstiftung

steht, dem Begünstigten der Stiftung einen Vermögensvorteil zu, und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hiefür nicht in gegenüber der GmbH erbrachten Leistungen, sondern in der Stellung des Zuwendungsempfängers als Begünstigtem der Stiftung, wird also das Vermögen der GmbH und damit der ihre Anteile haltenden Stiftung vermindert, während das Vermögen des Begünstigten eine Vermehrung erfährt, so liegt einerseits eine (verdeckte) Ausschüttung der GmbH an die Stiftung und andererseits eine (verdeckte) Zuwendung der Stiftung an den Begünstigten vor ("durchgeleitete" verdeckte Ausschüttung, vgl. das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0257, VwSlg. 8787/F, mwN).

24 Das zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet es, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. das Erkenntnis vom 11. Februar 2016, 2012/13/0061, mwN).

25 Voraussetzung dafür, in Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an den Gesellschafter (oder einen dem Gesellschafter Nahestehenden) eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen, ist stets, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält (vgl. das Erkenntnis vom 25. April 2013, 2010/15/0139, VwSlg. 8807/F, mwN).

26 Die Höhe einer angemessenen Miete kann daraus abgeleitet werden, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet (vgl. das Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003, VwSlg. 8515/F). Eine abstrakte Renditeberechnung ist aber nur dann gerechtfertigt, wenn es für das zu beurteilende Mietobjekt keinen funktionierenden Mietenmarkt gibt (vgl. das Erkenntnis vom 10. Februar 2016, 2013/15/0284, mwN). Gibt es hingegen für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor

Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde, ist eine derartige abstrakte Renditeberechnung nicht geboten (vgl. das Erkenntnis vom 15. September 2016, 2013/15/0256).

27 Nach den in der Revision nicht bestrittenen Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts besteht auch für Objekte wie das hier zu beurteilende ein - wenn auch kleiner - Mietenmarkt. Derartige Objekte werden insbesondere von Universitätsprofessoren und "Expats" angemietet.

28 Entsprechend den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts entspricht die vereinbarte Miete (für die Liegenschaft samt Haus) auch der zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages nachhaltig erzielbaren Marktmiete. Dass diese erzielbare Marktmiete eine gewinnbringende Vermietung nicht ermöglichen würde, wird in der Revision nicht behauptet.

29 Damit kommt es aber für die Liegenschaft und das Haus auf die Höhe einer Renditemiete nicht an. Auf die hiezu in der Revision umfangreich vorgetragenen Einwände zu Einzelheiten der Ermittlung dieser Renditemiete ist daher im vorliegenden Verfahren nicht einzugehen.

30 Es liegt demnach insoweit eine fremdübliche Vermietung vor, was eine verdeckte Ausschüttung in dieser Hinsicht ausschließt (was sich zugunsten der Mitbeteiligten auswirken würde, was diese auch in der Revisionsbeantwortung anmerkt).

31 Zutreffend ist aber das Revisionsvorbringen betreffend die überlassenen Einrichtungsgegenstände. Es entspricht zweifellos nicht einem fremdüblichen Verhalten, Einrichtungsgegenstände mit Anschaffungskosten von ca. 300.000 EUR einem fremden Dritten unentgeltlich zu überlassen. Für die Höhe des insoweit als verdeckte Ausschüttung anzusetzenden Betrags kommt es auch hiezu darauf an, ob für die Überlassung derartiger Einrichtungsgegenstände ein - wenn auch allenfalls kleiner - Markt besteht. Besteht ein derartiger Markt, sind fremdübliche Mieteinnahmen für die Überlassung der Nutzung anzusetzen (vgl. etwa das Erkenntnis vom 14. Oktober 2010, 2008/15/0178). Der bloße Ansatz eines "jährlichen Wertverzehrs" (im Sinne einer Absetzung für Abnutzung) entspricht (im Allgemeinen) nicht jenem Wert, den ein Abgabepflichtiger hätte aufwenden müssen, um sich die Nutzung dieser Güter im freien Verkehr zu beschaffen.

32 Betreffend das Jahr 2008 war das angefochtene Erkenntnis daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufzuheben.

Wien, am 18. Oktober 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RA2016130050.L00

Im RIS seit

16.11.2017

Zuletzt aktualisiert am

11.04.2018

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at