jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1997/12/10 95/13/0078

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 10.12.1997

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
61/01 Familienlastenausgleich;

Norm

BAO §115 Abs2;
BAO §257 Abs1;
BAO §257 Abs2;
BAO §258 Abs2 litb;
BAO §78 Abs1;
EStG 1972 §15 Abs2;
EStG 1972 §15;
EStG 1972 §25 Abs1 Z1;
EStG 1972 §47 Abs1;
FamLAG 1967 §39;
FamLAG 1967 §41 Abs1;
UStG 1972 §12;
UStG 1972 §2 Abs2 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des J B in W, vertreten durch Dr. Fritz Leon, Rechtsanwalt in Wien I, Reichsratsstraße 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 10. August 1994, Zl. GA 5 - 1600/93, betreffend Haftung für Lohnsteuer sowie Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Säumniszuschlag für die Kalenderjahre 1979 bis 1981, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen den Abspruch über den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Säumniszuschlag 1979 bis 1981 richtet, zurückgewiesen.

Im übrigen, betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 1979 bis 1981, wird der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 13.010,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Erkenntnis vom 20. Jänner 1993, 90/13/0049 (im folgenden: Vorerkenntnis), hob der Verwaltungsgerichtshof infolge einer ebenfalls vom Beschwerdeführer (der im verwaltungsbehördlichen Verfahren gemäß § 257 BAO seinen Beitritt zur Berufung der Arbeitgeberin erklärt hatte) eingebrachten Beschwerde den Bescheid der belangten Behörde vom 6. Dezember 1989, Zl. GA 5 - 1862/84 (im folgenden: Vorbescheid), betreffend Haftung für die vom Arbeitslohn des Beschwerdeführers einzubehaltende Lohnsteuer für 1979 bis 1981 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. Streitpunkt war die Zurechnung geldwerter Vorteile gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1972 aus dem Titel der Überlassung einer Wohnung und von Räumen zur Ausübung einer freiberuflichen Berufstätigkeit (Ordination) seitens der Arbeitgeberin (Versicherungsanstalt) zur Lohnsteuerbemessungsgrundlage.

Im Vorerkenntnis wurde ausgeführt, eine unentgeltlich oder verbilligt überlassene Dienstwohnung stelle dann keinen geldwerten Vorteil und daher auch keine Einnahme im Sinne des § 15 EStG 1972 dar, wenn der Arbeitnehmer sie ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers in Anspruch nehme. Die belangte Behörde habe den Vorbescheid deshalb mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, weil sie zu einem Vorbringen in einer Eingabe vom 29. Juni 1989 die Ansicht vertreten habe, es sei für die Besteuerung der Einnahmen unmaßgeblich, ob diese Einnahmen "aufgezwungen" worden seien oder nicht. Ausgehend von dieser unrichtigen Rechtsauffassung habe es die belangte Behörde insbesondere unterlassen, Erhebungen über das Zutreffen der in der genannten Eingabe aufgestellten Behauptung, der Beschwerdeführer hätte in der unmittelbaren Umgebung des Dienstortes ohnehin eine Wohnmöglichkeit besessen, durchzuführen. Der Verwaltungsgerichtshof wies im Vorerkenntnis auch darauf hin, daß sich die belangte Behörde - sollte im fortzusetzenden Verfahren ein ausschließliches Interesse des Arbeitgebers an der Überlassung der Dienstwohnung zu verneinen sein - auch mit den Einwendungen gegen die zur Sachbezugsbewertung herangezogenen Vergleichswerte auseinanderzusetzen haben werde. Abgesehen davon, daß die belangte Behörde bezüglich der vom Arbeitgeber überlassenen Ordinationsräumlichkeiten keine ausreichenden Feststellungen in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht getroffen habe, sei auch die von der belangten Behörde vorgenommene Ermittlung des Sachbezugswertes für die dem Beschwerdeführer überlassene Wohnung nicht nachvollziehbar, weil die Grundlagen (sogenannter "Mietenspiegel") hiefür nicht in den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Aktenteilen enthalten gewesen seien.

Mit dem Vorerkenntnis hob der Verwaltungsgerichtshof den Vorbescheid lediglich im angefochtenen Umfang, und zwar insoweit auf, als darin über die Haftung für die auf den Beschwerdeführer entfallende Lohnsteuer abgesprochen worden war (demnach nicht in seinem Abspruch über den Dienstgeberbeitrag und den Säumniszuschlag).

Im fortgesetzten Verfahren richtete die belangte Behörde am 25. März 1993 einen Vorhalt an die Arbeitgeberin, in dem ersucht wurde, darzulegen, ob und bejahendenfalls warum die zur Verfügung gestellte Dienstwohnung samt Privatpraxis ausschließlich im Interesse des Dienstgebers dem Beschwerdeführer zur Benützung überlassen worden sei.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte die Arbeitgeberin mit Schriftsatz vom 31. März 1993 den mit dem Beschwerdeführer abgeschlossenen Dienstvertrag sowie die Vereinbarung über die Überlassung der Dienstwohnung vor. Zur Frage des Interesses der Arbeitgeberin an der Benützung der Dienstwohnung und der Privatpraxis werde auf Punkt 3 des Dienstvertrages hingewiesen, wonach der Beschwerdeführer verpflichtet gewesen sei, die Dienstwohnung als ständigen Wohnort zu benützen. Das besondere Interesse die Arbeitgeberin sei sicherlich darin zu erblicken, daß dadurch eine fast jederzeitige medizinische Versorgung auch in außergewöhnlichen Fällen sichergestellt gewesen sei. Auch Punkt 7 b) der Vereinbarung über die Überlassung der Dienstwohnung bringe das Interesse der Arbeitgeberin an der Benützung der Dienstwohnung durch die Verknüpfung mit der Tätigkeit als ärztlicher Leiter des Krankenhauses zum Ausdruck. Diese dargelegten Gründe hätten in gleicher Weise auch für die Benützung der zur Verfügung gestellten Privatpraxis zu gelten.

In dem der Vorhaltsbeantwortung vom 31. März 1993 angeschlossenen Dienstvertrag ist davon die Rede, daß die Arbeitgeberin dem Beschwerdeführer ab Betriebsbeginn des L.-Krankenhauses dessen ärztliche Leitung übertrage. Der Beschwerdeführer verpflichte sich, die im Personalwohnhaus befindliche Dienstwohnung als ständigen Wohnsitz zu benützen (Punkt 3 des Vertrages). Unter der Voraussetzung und im Hinblick darauf, daß sich der Beschwerdeführer

(u.a.) verpflichte, für die Dauer der Betrauung mit der ärztlichen Leitung des L.-Krankenhauses eine Privatordination nur in den für die Privatordination des ärztlichen Leiters von der Versicherungsanstalt vorgesehenen Räumen auszuüben, werde dem Beschwerdeführer das Recht eingeräumt, jeweils bis zu sechs Betten im L.-Krankenhaus durch Patienten mit Sondergebührenverrechnung zu belegen (Punkt 4). Die Verrechnung sowohl der "Anstalts- als auch der Arztgebühren für diese Patienten mit Sondergebührenverrechnung" erfolge durch die Krankenhausverwaltung nach Maßgabe - im Vertragspunkt 5 näher dargestellter - Grundsätze. Die Nichteinhaltung der u.a. in den Punkten 3 und 4 vereinbarten Bedingungen berechtige die Arbeitgeberin zur Lösung des Vertrages (Punkt 7). Punkt 8 des Dienstvertrages bestimmte, daß die unter Punkt 3 sowie unter Punkt 4 lit. a angeführten Räume gegen Bezahlung des für die Raumbenützung im Personalwohnhaus vom Verwaltungsausschuß des Vorstandes festgesetzten Benützungsentgeltes nach Maßgabe der Bestimmungen des abzuschließenden Nutzungsvertrages zur Verfügung gestellt würden.

In der Vereinbarung über die Überlassung der Dienstwohnung vom 18. August 1971 wird die "längstens für die Dauer des Dienstverhältnisses zugestandene Benutzung einer Wohneinheit" im "anstaltseigenen Hause" L.-Krankenhaus geregelt (Wohneinheit im 8. Stock bestehend aus 117,72 m2 Wohnräume und 86,06 m2 Nebenräume). Nach Punkt 4 der Vereinbarung war die Wohneinheit für die persönliche Benützung durch den Beschwerdeführer und die dort namentlich angeführten Angehörigen (diesen Personen stand ausdrücklich kein selbständiges Benützungsrecht an der Wohneinheit zu) bestimmt. Punkt 6 der Vereinbarung legte fest, daß mit der Lösung des aktiven Dienstverhältnisses die Verpflichtung zur Räumung der Wohneinheit verbunden sei. Ohne Rücksicht auf den Weiterbestand des aktiven Dienstverhältnisses sah weiters Punkt 7b) der Vereinbarung vor, daß das Benützungsrecht u.a. auch dann widerrufen werden könne, wenn "das Interesse der Anstalt an der Benützung der Wohneinheit durch den Dienstnehmer im Gefolge einer Änderung der im Punkt 8 umschriebenen Verwendung dieses Dienstnehmers wegfällt". Der Punkt 8 enthielt die Klausel, es entspreche dem beiderseitigen Vertragswillen, daß die Überlassung der Benützung der im Punkt 1 angeführten Wohneinheit in unmittelbarem Zusammenhang mit der Dienstverrichtung des Beschwerdeführers als ärztlicher Leiter im L.-Krankenhaus erfolge und der Abschluß eines den Bestimmungen des Mietengesetzes unterliegenden Bestandvertrages nicht beabsichtigt sei.

Nach verschiedenen weiteren aktenkundigen Erhebungen gab die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid der Berufung der Arbeitgeberin dahingehend teilweise Folge, daß sie den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften vom 21. April 1982, "betreffend Haftung für Lohnsteuer sowie Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Säumniszuschlag für die Kalenderjahre 1979 bis 1981" insofern abänderte, als sie die Lohnsteuer mit S 1,046.714,--, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe mit S 299.277,-- und den Säumniszuschlag mit S 5.985,-- festsetzte.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides nahm die belangte Behörde Bezug auf das Vorerkenntnis, mit dem der Vorbescheid teilweise, und zwar als darin über die Haftung für die auf den Beschwerdeführer entfallende Lohnsteuer abgesprochen worden sei, aufgehoben worden sei. Infolge dieser teilweisen Aufhebung habe eine neuerliche Entscheidung über die Berufung nur hinsichtlich der den Beschwerdeführer "betreffenden Prüfungsfeststellungen" zu erfolgen.

Zum Interesse des Beschwerdeführers an der "Zurverfügungstellung von Wohnraum" vertrat die Behörde im angefochtenen Bescheid (im Punkt 1 a) die Ansicht, das Berufungsvorbringen, das Interesse an der Benützung der Dienstwohnung sei ausschließlich auf Seite des Dienstgebers gelegen, könne der Berufung nicht zu einem Erfolg verhelfen. Im Anschluß daran werden im angefochtenen Bescheid die Ergebnisse der Erhebungen der belangten Behörde zur allfälligen Benützungsmöglichkeit verschiedener Wohnungen in der S.-Gasse dargestellt. Dazu wird ausgeführt, die (bisherige) Wohnung in der S.-Gasse, Tür 4 (an der der Beschwerdeführer seit 1966 gemeldet gewesen sei), sei wegen eines 1979 begonnenen Umbaues zur späteren Privatordination nicht zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Beschwerdeführers zur Verfügung gestanden. Dasselbe gelte für die ab dem Zeitpunkt der Aufgabe der Dienstwohnung vom Beschwerdeführer bewohnte Privatwohnung Nr. 12 in der S.-Gasse 1, weil diese nach Erteilung der Benützungsbewilligung ab September 1979 vom Beschwerdeführer vermietet gewesen sei (der Beschwerdeführer habe die ihm zugewiesene Dienstwohnung der Krankenanstalt mit 17. Juli 1983 geräumt). Es habe daher "sehr wohl" ein Interesse des Beschwerdeführers an der Benützung der ihm von der Versicherungsanstalt zur Verfügung gestellten Dienstwohnung bestanden. Ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis für den Beschwerdeführer sei weiters auch darin gelegen gewesen, daß nicht nur dem Beschwerdeführer und seiner Gattin, sondern auch weiteren

Personen das Wohnrecht laut Vereinbarung vom 18. August 1971 eingeräumt worden sei. Daran ändere auch der Umstand nichts, daß diesen Mitbewohnern ein eigenständiges Benützungsrecht nicht zugekommen und das Mitbenützungsrecht von der persönlichen Benutzung der Wohnung durch den Beschwerdeführer abhängig gewesen sei. Ein Vorteil für den Beschwerdeführer sei auch in dem Umstand zu erblicken, daß diesem durch die Benützung der Dienstwohnung die Möglichkeit geboten worden sei, "seine Wohnung" im Haus S.-Gasse 1 zu vermieten und dadurch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in nicht unwesentlicher Höhe zu erzielen.

Ein weiterer Vorteil aus dem Dienstverhältnis - so die Ausführungen im angefochtenen Bescheid unter Punkt 1 b) - für den Beschwerdeführer liege darin, daß sich dieser durch den Betrieb der Privatordination im L.-Krankenhaus Betriebskosten erspart habe, die üblicherweise mit dem Betrieb einer Privatordination anfielen. Der Beschwerdeführer habe für die Einrichtung und die Beistellung der Privatordination von 120 m2 keinerlei Kostenzuschüsse leisten müssen. Aus einem Schreiben des Verwaltungsleiters des L.-Krankenhauses gehe hervor, daß der Beschwerdeführer die Ordination am 15. November 1983 geräumt habe. Ein weiterer Grund für das "Vorliegen eines Arbeitnehmerinteresses" sei der Umstand, daß der Beschwerdeführer im L.-Krankenhaus über sechs Betten für Privatpatienten habe verfügen können, die somit ständig für die Betreuung dieser Privatpatienten zur Verfügung gestanden seien. Die Verrechnung der "Privatbetten" sei über das Krankenhaus vorgenommen und laut Auskunft des Krankenhausverwalters das Arzthonorar nach Bezahlung der Rechnung an den Beschwerdeführer weitergegeben worden. Es dürfe in diesem Zusammenhang auch nicht übersehen werden, daß der Beschwerdeführer krankenhauseigene Einrichtungen für die Untersuchung und Behandlung der Privatpatienten zur Verfügung gehabt habe.

Unter Punkt 2 des angefochtenen Bescheides führt die belangte Behörde aus, das behauptete ausschließliche Interesse des Arbeitgebers an der Benützung der Dienstwohnung sei nicht gegeben. Ein solches sei grundsätzlich nämlich dann nicht anzunehmen, wenn sich der Arbeitnehmer nicht unwesentliche Aufwendungen erspare bzw. ihm dadurch nicht unbeachtliche Vorteile zugute kämen. In diesem Zusammenhang werde auf die Ausführungen im Punkt 1 verwiesen. Die dienstvertraglich geregelte Verpflichtung zur Benützung der Dienstwohnung im Hinblick auf die medizinische Versorgung, auf die jederzeitige Erreichbarkeit des ärztlichen Leiters usw. führe ebenfalls nicht dazu, daß ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis für den Beschwerdeführer zu verneinen sei. Das "ausschließliche zwingende Interesse" der Versicherungsanstalt sei insbesondere deshalb zu verneinen, weil dem Nachfolger des Beschwerdeführers, Dr. P., die Verpflichtung zur Benützung der Dienstwohnung nicht auferlegt worden sei. Es sei daher für die belangte Behörde nicht ersichtlich, weshalb beim Beschwerdeführer "dieses Interesse allein ausschlaggebend gewesen sein soll, nicht aber auch bei Dr. P.". Die Auflassung bzw. der Umbau der dem Beschwerdeführer zur Verfügung gestellten Dienstwohnung sei bereits zu einem Zeitpunkt festgestanden, als sich der Beschwerdeführer noch im Aktivstand befunden habe (ab 16. Juli 1983 werde die bisher für Wohnzwecke gewidmete Fläche von 207 m2 ausschließlich für betriebliche Zwecke genutzt). Es sei daher offensichtlich nicht beabsichtigt gewesen, dem Nachfolger des Beschwerdeführers die gleiche Verpflichtung aufzuerlegen bzw. "den gleichen Vorteil aus dem Dienstverhältnis zukommen zu lassen".

Zur "Ermittlung des Vorteiles aus dem Dienstverhältnis" wird im angefochtenen Bescheid (Punkt 3) festgehalten, daß die Arbeitgeberin ihrer Verpflichtung, an der "Wahrheitsfindung" in einem ihr zumutbaren Ausmaß beizutragen, nicht nachgekommen sei. Die Berufung vom 7. Mai 1982 beschränke sich darauf, die Richtigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Sachbezugsbewertung in Frage zu stellen. Die "einzig brauchbaren Ansatzpunkte" befänden sich in der Beschwerdeschrift des Beschwerdeführers an den Verwaltungsgerichtshof (Anm.: In dem zum Vorerkenntnis führenden Beschwerdeverfahren). Den darin angestellten Überlegungen, wonach die Dienstwohnung unter die Kategorie I (sowie mäßige Lage) des Preisspiegels der zuständigen Bundesinnung falle, sodaß sich für die Jahre 1979 bis 1981 ein Quadratmeterpreis von S 25,-- bis S 35,-- ergebe, könne auch gefolgt werden. Im Hinblick darauf, daß die Wohnung nicht mehr bestehe und daher eine Erhebung hinsichtlich der Ausstattung nicht mehr möglich sei, werde von der belangten Behörde der arithmetische Mittelwert in Höhe von S 30,-- zugrunde gelegt. Bezüglich der weiteren Berechnung des anzusetzenden Sachbezugswertes könne die belangte Behörde aber die Ansicht des Beschwerdeführers nicht teilen. Die in dem von der zuständigen Innung herausgegebenen Preisspiegel angeführten Quadratmeterpreise verstünden sich exklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer. Der anzusetzende Wert sei daher zuerst um diese beiden Komponenten zu erhöhen und erst in der Folge um einen Abschlag von 20 v.H. für den schwächeren Rechtstitel einer Dienstwohnung gegenüber anderen (Miet-)Wohnungen zu vermindern. Ein darüber

hinaus in Abzug gebrachter Abschlag für die "aufgezwungene" Benützung der Dienstwohnung sei im Hinblick auf die Ausführungen in den Punkten 1 und 2 des angefochtenen Bescheides nicht gerechtfertigt. Hinsichtlich der Höhe der Betriebskosten sei dem Finanzamt am 28. Mai 1984 von der Sachverständigenvereinigung für das Realitätenwesen die Auskunft erteilt worden, daß bei Anmietung einer Wohnung in einem moderneren Bau mit Betriebskosten von S 8,-- bis S 12,-- zu rechnen sei. Zum "obigen Wert" (von S 30,--) sei daher ein Durchschnittswert von S 10,-- hinzuzurechnen und die Summe um 8 % Umsatzsteuer zu erhöhen. Erst von diesem durchschnittlichen Mittelwert seien die vom Beschwerdeführer geleisteten Ersätze (der bereits versteuerte Sachbezugswert) und zuletzt ein Abschlag von 20 % für den schwächeren Rechtstitel einer Dienstwohnung abzuziehen. In der Folge wird im angefochtenen Bescheid die sich daraus ergebende Berechnung für die einzelnen Jahre näher dargestellt. Der für die Jahre 1979 bis 1981 errechnete Quadratmeterpreis betrug jeweils S 43,20 (für 333 m2; bei der Ermittlung der "anrechenbaren Ersätze" kam jeweils auch ein "Instandhaltungsbeitrag für Privatordination inklusive 8 % USt" zum Ansatz). Bei der "Neuberechnung der lohnabhängigen Abgaben" paßte die belangte Behörde nicht nur die auf den Beschwerdeführer entfallende Lohnsteuernachforderung an die neu ermittelte Bemessungsgrundlage der Sachbezugswerte an, sondern verminderte auch (entsprechend der errechneten Minderung der Sachbezugswerte) die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie den darauf entfallenden Säumniszuschlag.

In der Beschwerde werden Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht. Der Beschwerdeführer erachtet sich in "seinen einfachgesetzlich gewährleisteten Rechten, insbesondere in seinem Recht, zu keiner Lohnsteuerzahlung sowie zu keinem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und zu keinem Säumniszuschlag verpflichtet werden zu können, wenn hiefür die gesetzlich erforderlichen Voraussetzungen nicht vorliegen, verletzt".

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in der Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis ausgeführt hat, hat der Gerichtshof davon auszugehen, daß der Beschwerdeführer durch seinen Beitritt zur Berufung die Rechte eines Beitretenden gemäß § 257 BAO erworben hat. Dies hat auch grundsätzlich zur Folge, daß er durch den angefochtenen Bescheid in seinen Rechten so wie der Berufungswerber verletzt sein kann. Der Beitritt eines Arbeitnehmers zu einer Berufung gegen die Vorschreibung eines Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen kommt allerdings von vornherein nicht in Betracht.

Zur Vorschreibung an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Säumniszuschlag ist außerdem zu sagen, daß diese laut dem seinerzeitigen Lohnsteuerprüfungsbericht vom 30. März 1982 in keinerlei Bezug zu der Sachbezugsbesteuerung stand. Die Nachforderungen betreffend Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag resultierten laut Punkt 2 des Prüfungsberichtes allein aus dem Titel der Besteuerung sozialer Zuwendungen für die jährlichen Ferienaktionen der Bediensteten (Punkt 2 des Lohnsteuerprüfungsberichtes weist hiezu auch darauf hin, daß die Krankenanstalten bzw. Rehabilitationszentren gemäß § 42 Abs. 1 lit. b Familienlastenausgleichsgesetz 1967 von der Leistung des Dienstgeberbeitrages befreit seien). Die dennoch im angefochtenen Bescheid vorgenommene Verminderung des Dienstgeberbeitrages (und des damit im Zusammenhang stehenden Säumniszuschlages) erweist sich demnach als rechtlich unbegründet (abgesehen davon war der Vorbescheid durch das Vorerkenntnis nur im angefochtenen Umfang betreffend Haftung für Lohnsteuer, nicht jedoch bezüglich Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag aufgehoben worden, sodaß die im angefochtenen Bescheid diesbezüglich vorgenommene Abänderung auch aus diesem Grund rechtsirrig war). Durch diese rechtlich in keinem Zusammenhang mit der strittigen Sachbezugsbesteuerung stehende Änderung der Vorschreibung an Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag konnte der Beschwerdeführer (der nach den Beschwerdeausführungen auch nur die auf ihn entsprechend der Lohnsteuerprüfung entfallende "Lohnsteuer-Nachzahlung" anspricht) nicht in seinen Rechten verletzt sein. Die Beschwerde war daher insoweit gemäß § 34 VwGG zurückzuweisen.

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1972 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z. 4 bis 7 zufließen. Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung ist die unentgeltliche und verbilligte Überlassung einer Wohnung durch den Arbeitgeber grundsätzlich ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis und damit steuerpflichtig. Eine Dienstwohnung stellt jedoch dann keinen geldwerten Vorteil und daher auch keine Einnahme im Sinn des § 15 EStG 1972 dar, wenn der Arbeitnehmer sie ausschließlich im Interesse

des Arbeitgebers in Anspruch nimmt. Von einem solchen ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers kann dann keine Rede sein, wenn dem Arbeitnehmer keine andere als die Dienstwohnung zur Befriedigung seines regelmäßigen Wohnbedürfnisses zur Verfügung steht (vgl. dazu die Ausführungen im Vorerkenntnis und das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1997, 93/14/0109).

Die belangte Behörde glaubte im fortgesetzten Verfahren eine Nutzung der Dienstwohnung im ausschließlichen Interesse der Arbeitgeberin deshalb verneinen zu können, weil dem Beschwerdeführer (und seiner Familie) während der Streitjahre keine Wohnmöglichkeit zur Verfügung gestanden. Diese Feststellungen sind aber nicht in einem ordnungsgemäßen Verfahren getroffen worden. Wie die belangte Behörde in der Gegenschrift auch einräumt, wurden dem Beschwerdeführer die Erhebungsergebnisse nicht vorgehalten, sodaß die Beschwerdeausführungen, die unter Bestreitung der Feststellungen im angefochtenen Bescheid betonen, daß dem Beschwerdeführer (ungeachtet der Vermietung der Wohnung Türnummer 12) im Zeitraum 1979 bis 1981 in der S.-Gasse 1 sehr wohl die Wohnungen Nr. 4 (hier sei die Privatordination erst im Jahr 1983 errichtet worden), Nr. 7 und 8 zur Verfügung gestanden seien, einen relevanten Verfahrensmangel aufzeigen. Den Ausführungen in der Gegenschrift der belangten Behörde ist auch nicht darin zu folgen, daß "selbst bei völliger Außerachtlassung der (ungeklärten) Wohnungssituation kein im Spruch anderslautender Bescheid hätte erlassen werden müssen". Bestand eine familiengerechte Wohnmöglichkeit in unmittelbarer Umgebung des Dienstortes, kann es nicht von wesentlicher Bedeutung sein, ob auch Angehörigen des Beschwerdeführers an der Dienstwohnung ein - ohnedies nicht selbstständiges - Benutzungsrecht zustand.

Wenn im angefochtenen Bescheid ausgeführt wird, ein weiterer Vorteil aus dem Dienstverhältnis für den Beschwerdeführer bestehe in der Betriebskostenersparnis durch den Betrieb der Privatordination im L.-Krankenhaus, der Bereitstellung von sechs Betten für Privatpatienten sowie der Nutzungsmöglichkeit von krankenhauseigenen Einrichtungen für die Untersuchung bzw. Behandlung dieser Privatpatienten, ist festzuhalten, daß der in Rede stehenden Sachbezugsbesteuerung keine derartigen geldwerten Vorteile zugrunde liegen und der angefochtene Bescheid auch in keiner Weise deutlich macht, warum diese Vorteile dem Beschwerdeführer wegen der Inanspruchnahme der Dienstwohnung zugute gekommen wären. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, daß der angefochtene Bescheid keine Begründung dahingehend enthält, warum die Überlassung der Ordinationsräume an den Beschwerdeführer nicht der Sphäre der (offenbar vom Beschwerdeführer ebenfalls im Rahmen der Tätigkeit beim L.-Krankenhaus erzielten) selbständigen Tätigkeit zuzuordnen wäre (die Abrechnung des "Instandhaltungsbeitrages" für die Privatordination erfolgte offensichtlich unter Ausweis einer Umsatzsteuer für den Unternehmensbereich des Beschwerdeführers).

Soweit sich der angefochtene Bescheid darauf stützt, es sei nicht beabsichtigt gewesen, dem Nachfolger des Beschwerdeführers als ärztlicher Leiter des Krankenhauses die gleiche Verpflichtung aufzuerlegen bzw. den gleichen Vorteil aus dem Dienstverhältnis in Form einer Dienstwohnung zukommen zu lassen, läßt sich daraus für die belangte Behörde ebenfalls nichts gewinnen. Eine Änderung der Interessenslage auf Seite des Arbeitgebers betreffend die Dienstwohnung (allenfalls Vordringlichkeit eines Umbaues in betriebliche Räumlichkeiten des Krankenhauses) bedeutet nämlich nicht, daß eine bisher zur Verfügung gestellte Dienstwohnung (aus dem Blickwinkel des Arbeitnehmers) nicht ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers in Anspruch genommen worden wäre.

Es kann daher insgesamt wegen unterlaufener Verfahrens- und Begründungsmängel auch nach dem im fortgesetzten Verfahren ergangenen angefochtenen Bescheid noch nicht abschließend beurteilt werden, ob dem Grunde nach durch die in Rede stehende Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten das Bestehen eines geldwerten Vorteiles nach § 15 EStG 1972 für den Beschwerdeführer zu bejahen ist.

Zur Bewertung des Sachbezugswertes ist weiters (aus verfahrensökonomischen Gründen) zu sagen, daß geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge) nach § 15 Abs. 2 EStG 1972 mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind. Als üblicher Mittelpreis im Sinn des § 15 Abs. 2 EStG 1972 ist jener Betrag anzunehmen, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu verschaffen. Dieser Betrag ist jeweils in bezug auf die betroffene Besteuerungsperiode zu ermitteln (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. September 1988, 86/14/0022, und vom 7. Juni 1989, 88/13/0104, m.w.N.). Fließen geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu, kann zur Ermittlung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage bei der Ermittlung des üblichen Mittelpreises des Verbrauchsortes ein Vorsteuerabzug schon deshalb nicht in Betracht kommen, weil der nichtselbständig Tätige nicht als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (mit der

Berechtigung zum Vorsteuerabzug) anzusehen ist (vgl. § 2 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972). Den Beschwerdeausführungen könnte daher - sollte es sich im fortgesetzten Verfahren ergeben, daß die Überlassung der Ordinationsräumlichkeiten als Vorteil aus dem nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnis anzusehen wäre - insoweit nicht zugestimmt werden, als der Beschwerdeführer meint, daß bei der Sachbezugsbewertung nach § 15 Abs. 2 EStG 1972 die Vorsteuer von der Lohnsteuerbemessungsgrundlage auszuscheiden wäre.

Der Beschwerdeführer läßt den von der belangten Behörde zur Berechnung des geldwerten Vorteiles zugrunde gelegten Mittelwert von S 30,-- pro Quadratmeter unbestritten, bringt aber vor, daß diese nicht von Betriebskosten von S 8,-- bis S 12,-- (und dem daraus abgeleiteten Durchschnittswert von S 10,--) hätte ausgehen dürfen. Dieser Wert beruhe auf einer Auskunftserteilung aus dem Jahr 1984 und könne nicht ohne weiteres auf die Jahre 1979 bis 1981 angewendet werden. Mit dieser Rüge ist der Beschwerdeführer im Recht, ist doch dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen, aus welchem Grund der für 1984 ermittelte Betriebskostenwert auch für die Streitjahre Geltung haben sollte und warum sich dieser Wert innerhalb mehrerer Jahre nicht verändert hätte (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Mai 1987, 86/13/0205). Auch ist die Auskunftserteilung der Sachverständigenvereinigung für das Realitätenwesen vom 28. Mai 1984 nicht aktenkundig und daher auf ihren konkreten Inhalt nicht überprüfbar. Soweit von der belangten Behörde wiederholt der Vorwurf der mangelnden Mitwirkung am Verfahren erhoben wird, ist darauf hinzuweisen, daß die belangte Behörde jedenfalls auch dem Beschwerdeführer, dem durch den Beitritt zur Berufung die gleichen Rechte zustanden wie dem Berufungswerber (§ 257 Abs. 2 BAO), Parteiengehör zu den Ermittlungsergebnissen im Bereich der Betriebskosten hätte gewähren müssen. § 78 Abs. 1 BAO bestimmt auch ausdrücklich, daß Partei des Abgabenverfahrens auch jeder ist, der einem Berufungsverfahren beigetreten ist.

Der Beschwerdeführer macht weiters geltend, im Vorerkenntnis habe die belangte Behörde für den schwächeren Rechtstitel einer Dienstwohnung gegenüber einer sonstigen Mietwohnung vom ortsüblichen Mittelpreis einen Abschlag in Höhe von 25 % vorgenommen. Warum nunmehr im angefochtenen Bescheid lediglich ein Abschlag von 20 % gerechnet werde, werde nicht begründet. Auch diese Vorbringen ist berechtigt: Ohne nachvollziehbare Feststellungen der belangten Behörde, weshalb diese in Abweichung vom Vorerkenntnis nunmehr einen Abschlag von 20 % als angemessen zur Berücksichtigung der schwächeren Rechtsstellung eines Nutzungsberechtigten im Rahmen einer Dienstwohnung als angemessen erachtete, ist dem Verwaltungsgerichtshof eine Prüfung, ob eine derartige Kürzung zu Recht erfolgt ist, nicht möglich (nicht stichhältig erscheint im übrigen die in der Gegenschrift enthaltene Aussage, der Abschlag von 20 % sei in analoger Anwendung einer Regelung bei der Tragung der Betriebskosten erfolgt).

Warum allerdings laut Beschwerdeführer aufgrund der Verpflichtung zur Nutzung der Dienstwohnung und dem darin gelegenen "weiteren wesentlichen Nachteil" bei der Ermittlung des Sachbezuges ein zusätzlicher Abzug in Höhe von 25 % hätte vorgenommen werden müssen, wird auch in der Beschwerde nicht deutlich.

Der angefochtene Bescheid war daher (soweit er über die Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 1979 bis 1981 abspricht) gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung hat der Gerichtshof aus dem Grunde des§ 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG Abstand genommen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1995130078.X00

Im RIS seit

01.06.2001

Zuletzt aktualisiert am

07.03.2011

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at