



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Die ertragsteuerliche Problematik der
Luxusimmobilien bei
Nutzungsüberlassung an Gesellschafter –
Wurzelausschüttung“

verfasst von / submitted by

Mag. Hannah Kaiser

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2019 / Vienna 2019

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Dr. Andrei Bodis

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung.....	1
2	Verdeckte Ausschüttung	2
2.1	Schuldrechtliche Beziehungen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber	2
2.2	Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung	3
2.3	Auswirkungen der verdeckten Ausschüttung	5
3	Problematik im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung einer (Luxus-) Immobilie an einen Gesellschafter	5
3.1	„Ausschüttung an der Wurzel“ nach Ansicht des VwGH	6
3.2	Ansicht der Finanzverwaltung in den KStR 2013	8
3.3	BMF-Info vom 17. 4. 2019 zur steuerlichen Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, BMF-010216/0002-IV/6/2019	11
3.3.1	Vergleich Entwurf und veröffentlichte Endfassung der BMF-Info	15
4	Funktionierender Mietenmarkt und Marktmiete.....	17
4.1	Renditeerwartung eines fremden dritten Immobilieninvestors	20
4.2	Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes anhand der Judikatur des BFG... ..	22
4.3	Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes anhand der BMF-Info	23
4.4	Funktionierender Mietenmarkt und Marktmiete aus Sicht der Literatur	24
5	Abstrakte Renditemiete bei fehlendem funktionierenden Mietenmarkt.....	29
5.1	Umgekehrtes Ertragswertverfahren	30
5.2	„Praktikermethode“	33
5.3	Liegenschaftszinssatz.....	33
5.4	Neue Berechnungsmethode nach BFG 4. 5. 2017, RV/6100603/2016	34
5.4.1	Kapitalmarktzinssatz.....	34
5.4.2	Liegenschaftszinssatz.....	36

6	Betriebliche und außerbetriebliche Sphäre einer Kapitalgesellschaft.....	37
6.1	Außerbetriebliche Sphäre einer Kapitalgesellschaft	39
6.2	Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre einer Kapitalgesellschaft	40
6.3	Konsequenzen der Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre	45
6.3.1	Konsequenzen auf Ebene des Anteilsinhabers	45
6.3.2	Konsequenzen auf Ebene der Gesellschaft	46
6.3.3	Konsequenzen auf Ebene der Gesellschaft im Veräußerungsfall	47
6.3.4	Nutzungsüberlassung bei Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre	50
6.3.5	Nutzungsüberlassung und Liebhaberei	53
7	Conclusio.....	54
8	Literaturverzeichnis	57
8.1	Monografien und Kommentare.....	57
8.2	Beiträge in Sammelwerken.....	57
8.3	Beiträge in Fachzeitschriften	57
9	Judikaturverzeichnis	59
9.1	Judikatur des VwGH.....	59
9.2	Judikatur des UFS	60
9.3	Judikatur des BFG.....	60
10	Darstellungen der Finanzverwaltung.....	61
11	Abbildungsverzeichnis.....	62
12	Tabellenverzeichnis.....	62

1 Einleitung

Bereits seit einigen Jahren ist in der Judikatur, Lehre und seitens der Finanzverwaltung die Nutzungsüberlassung von (Luxus-)Immobilien von einer Körperschaft an einen ihrer Anteilseigner oder ihm nahestehender Person umstritten.

Aufwendungen für eine selbst angeschaffte oder angemietete private Wohnung sind für einen Steuerpflichtigen gem § 20 Abs 1 Z 1 und 2 EStG grundsätzlich steuerlich nicht abzugsfähig. In der Praxis wird daher häufig auf die Alternative zurückgegriffen, dass die Immobilie von der Kapitalgesellschaft (oftmals GmbH) oder einer Privatstiftung erworben wird und danach dem Anteilsinhaber unentgeltlich oder zu einem nicht fremdüblichen Entgelt überlassen wird.¹

Die Anschaffung einer Liegenschaft durch die Gesellschaft bringt dabei ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Vorteile mit sich. Einerseits steht der Gesellschaft die Absetzung für Abnutzung zu, was die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer verringert. Auch sind etwaige Fremdkapitalzinsen und Instandhaltungsaufwendungen abzugsfähig.

In der Praxis der weitaus relevantere Grund, warum die Anschaffung durch die Gesellschaft und nicht etwa privat durch den Gesellschafter selbst erfolgt, ist der der Körperschaft ggf zustehende Vorsteuerabzug. Auf die in diesem Zusammenhang sich ergebenden Probleme in der Umsatzsteuer soll in dieser Arbeit allerdings nicht näher eingegangen werden.

Ein weiterer Vorteil, der dem Gesellschafter zukommt, kann in der nicht fremdüblichen oder gar unentgeltlichen Nutzungsüberlassung bestehen, die dann allenfalls als verdeckte Ausschüttung zu erfassen ist.²

Unter dem durch die Judikatur und Finanzverwaltung geprägten Begriff der „Ausschüttung an der Wurzel“ bzw „Wurzelausschüttung“ wurde versucht, diese scheinbar missbräuchlichen Gestaltungen hintan zu halten und die Vorteile daraus zu neutralisieren.³

¹ *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² (2017) 7.

² *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 7.

³ *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, Wurzelausschüttung von Luxusimmobilien an den Gesellschafter, SWK 2013, 1224.

In dieser Arbeit soll die Problematik der Nutzungsüberlassung von (Luxus-)Immobilien an Anteilseigner in der Körperschaftsteuer umfassend dargestellt werden. Es wird auf die unterschiedlichen Ansichten von Judikatur, Lehre und Finanzverwaltung und die neuesten Entwicklungen durch die vor kurzem erfolgte Veröffentlichung der BMF-Info zur steuerlichen Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien⁴ eingegangen.

2 Verdeckte Ausschüttung

Primär stellt sich bei sämtlichen Rechtsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Anteilsinhabern die Frage, ob diese steuerlich anzuerkennen sind und welcher Form sowie welchen Inhalt es diesbezüglich bedarf.

2.1 Schuldrechtliche Beziehungen zwischen Körperschaft und Anteilseigner

Aufgrund des Trennungsprinzips, das aus § 1 KStG abgeleitet wird, ist eine Körperschaft als eigenständiges Steuersubjekt (wie auch zivilrechtlich als eigenes Rechtssubjekt) neben ihrem Anteilseigner anzusehen.⁵ Das Trennungsprinzip erfordert eine Zurechnung der Einkünfte nach allgemein ertragsteuerlichen Grundsätzen zur Gesellschaft oder zu einem ihrer Gesellschafter.⁶

Schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Anteilseigner sind grundsätzlich anzuerkennen, wenn sie wie unter Fremden abgeschlossen werden.⁷ Eine Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter muss dabei nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen Inhalt haben und einem Fremdvergleich standhalten.⁸

Allein betriebliche Vorgänge sind bei der Einkommensermittlung der Körperschaft beachtlich. Offene sowie verdeckte (Gewinn-)Ausschüttungen sind als steuerneutrale Einkommensverwendung gem § 8 Abs 2 KStG zu behandeln und vermindern den steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft nicht.⁹ Es liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, wenn dem Gesellschafter

⁴ Info des BMF vom 17. 4. 2019, Steuerliche Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, BMF-010216/0002-IV/6/2019.

⁵ Raab/Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988) (26. Lfg 2015) § 8 Tz 108 mwN;

⁶ Achatz/Bieber in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz¹ (2011) § 1 Rz 11 ff.

⁷ Achatz/Bieber in *Achatz/Kirchmayr*, KStG¹ § 1 Rz 14.

⁸ ZB VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069.

⁹ Ressler/Stürzlinger in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz 2016² (2016) § 8 Rz 96.

Vermögensvorteile aufgrund einer solchen schuldrechtlichen Vereinbarung zukommen, die einem fremden Dritten nicht gewährt würden und somit im Gesellschaftsverhältnis wurzeln.¹⁰

2.2 Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung

Die verdeckte Ausschüttung ist nicht legaldefiniert.¹¹ § 8 Abs 2 normiert lediglich, dass für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen der Gesellschaft im Wege verdeckter Ausschüttungen verteilt wurde. Bis zum KStG 1988 wurde der Begriff „verdeckte Gewinnausschüttungen“ verwendet. Nunmehr spricht der Gesetzeswortlaut nur mehr von „verdeckten Ausschüttungen“. Durch die Änderung sollte klargestellt werden, dass die Norm unabhängig vom Vorliegen eines Gewinnes anzuwenden und auch bei außerbetrieblichen Einkünften denkbar ist.¹²

Nach stRsp des VwGH¹³ und den KStR 2013¹⁴ liegt eine solche vor, wenn außerhalb einer gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung Zuwendungen von der Körperschaft an den Anteilhaber geleistet werden, die das Einkommen der Körperschaft verringern und in der Gesellschafterstellung ihre Ursache haben (also *causa societatis* erfolgen). Maßgeblich dabei ist, dass die Ausschüttung nach außen nicht den Eindruck einer Einkommensverwendung macht.¹⁵

Eine verdeckte Ausschüttung liegt grundsätzlich dann vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Eine Zuwendung von vermögenswerten Vorteilen, die nicht im Rahmen einer offenen Ausschüttung
- durch eine Körperschaft
- an eine Person, zu der ein Eigentums- oder Naheverhältnis besteht,
- die aufgrund des Gesellschafterverhältnisses erfolgt
- und auf subjektiver Tatbestandsebene ein Wissen und Wollen der Körperschaft diesbezüglich vorliegt.¹⁶

¹⁰ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG¹ § 8 Rz 150.

¹¹ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG¹ § 8 Rz 160.

¹² Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG²⁶ § 8 Tz 106 mwN; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG¹ § 8 Rz 148 mwN.

¹³ Siehe etwa VwGH 23. 1. 2013, 2009/15/0017.

¹⁴ KStR 2013 Rz 566.

¹⁵ Kirchmayr, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² (2014) 140 f.

¹⁶ Kirchmayr in Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² 141; siehe ausführlich Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG²⁶ § 8 Tz 109 ff.

Man unterscheidet zwischen einer direkten und indirekten verdeckten Ausschüttung. Zu einer direkten verdeckten Ausschüttung kommt es, wenn eine Vermögensminderung bei der Körperschaft durch überhöhte Betriebsausgaben entsteht. Zu geringe Betriebseinnahmen resultieren in einer verhinderten Vermögensmehrung und damit einer indirekten verdeckten Ausschüttung. Eine verdeckte Ausschüttung muss sich dementsprechend auf das steuerliche Ergebnis auswirken.¹⁷ Betrifft die Vermögensminderung bzw verhinderte Vermögensmehrung allein die steuerneutrale (oder außerbetriebliche) Sphäre der Gesellschaft, dann liegt auf Ebene der Gesellschaft keine verdeckte Ausschüttung gem § 8 Abs 2 KStG vor (siehe dazu Punkt 6 „Betriebliche und außerbetriebliche Sphäre“).¹⁸

Maßgebliches Kriterium für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist somit die Veranlassung durch die Anteilseignerschaft (sozietäre Veranlassung). Es ist zu prüfen, ob die Veränderung des Vermögens der Körperschaft aufgrund der Gesellschafterstellung erfolgt. Zur Feststellung der sozietären Veranlassung ist primär ein Fremdvergleich anzustellen. Dabei wird die Vereinbarung dahingehend untersucht, ob sie auch mit einem gesellschaftsfremden Dritten unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Ist das der Fall und die Fremdüblichkeit gegeben, kommt eine verdeckte Ausschüttung nicht in Betracht.¹⁹

Der VwGH²⁰ verweist im Hinblick auf die Beurteilung der Leistungsbeziehung auf die Kriterien zur Anerkennung einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Körperschaft und Anteilshaber auf die sog „Angehörigenjudikatur“. Diese verlangt:

- Dass der Vertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt,
- einen eindeutigen und klaren Inhalt aufweist und
- mit gesellschaftsfremden Dritten unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden würde.²¹

Weiters kann etwa bei Fehlen vergleichbarer Geschäfte mit Dritten ein Rückgriff auf das Gesellschaftsrecht geboten sein und ein Vergleich mit der Rechtsfigur des „ordentlichen und

¹⁷ Kirchmayr in Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² 142 f.

¹⁸ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 8 Rz 106, 116; Kirchmayr in Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² 153.

¹⁹ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 8 Rz 117 f.

²⁰ Siehe etwa VwGH 17. 12. 1996, 95/14/0074.

²¹ Siehe auch KStR 2013 Rz 509; Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 8 Rz 119.

gewissenhaften Geschäftsleiters“ (§ 84 Abs 1 AktG) oder des „ordentlichen Geschäftsman-
nes“ (§ 25 Abs 1 GmbHG) angestellt werden.²²

Ebenso erfasst sind Fälle, in denen der Vorteil einer dem Gesellschafter nahestehenden Person
gewährt wird, sofern die Zuwendung durch den Anteilsinhaber veranlasst wird.²³

2.3 Auswirkungen der verdeckten Ausschüttung

Bei Ermittlung des Einkommens darf eine verdeckte Ausschüttung nicht berücksichtigt wer-
den, das heißt es muss eine Korrektur der Einkünfte der Gesellschaft vorgenommen werden.
Überhöhte Leistungsentgelte an den Gesellschafter oder vorenthalte Einnahmen der Körper-
schaft sind rückgängig zu machen, daher ist auch die steuerliche Bemessungsgrundlage zu
adaptieren.²⁴ Auf der Ebene des Gesellschafters kann eine verdeckte Ausschüttung aufgrund
der Vorteilszuwendung zu steuerpflichtigen Einkünften führen, vorausgesetzt es wird ein Ein-
künftetatbestand des EStG erfüllt.²⁵

3 Problematik im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung einer (Luxus-) Immobilie an einen Gesellschafter

Die Problematik im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung einer Immobilie an einen
Gesellschafter ist vor allem vor dem Hintergrund zu betrachten, dass Gestaltungen als ver-
deckte Ausschüttung zu erfassen sind, in denen eine Gesellschaft ein hochwertig ausgestatte-
tes Gebäude, überwiegend Einfamilienhäuser, erwirbt oder herstellt und diese dann an den
Gesellschafter zu fremdunüblichen Konditionen überlässt.

Im Zusammenhang mit den Vorteilen, die eine solche Anschaffung oder Herstellung durch
die Gesellschaft dem Gesellschafter verschafft, ist deren betriebliche Veranlassung bzw be-
triebliche Einsetzbarkeit fragwürdig. Diese Vorteile umfassen insbesondere die AfA, Abzugs-
fähigkeit der Zinsen, Investitionsfreibetrag, Instandhaltungsaufwendungen und ganz wesent-
lich der Vorsteuerabzug im betrieblichen und nicht im privaten Bereich des Gesellschafters.
Diese grundsätzlichen Gedanken sollte man sich in folgenden Ausführungen immer vor Au-
gen halten.

²² Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 8 Rz 125; siehe auch KStR 2013 Rz 763 und 790,
diese sprechen vom „gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsführer“.

²³ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 8 Rz 103; siehe auch etwa VwGH 20. 11. 1989,
89/14/0141; KStR 2013 Rz 566 mit zahlreichen Nachweisen zur Rsp.

²⁴ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG²⁶ § 8 Tz 207.

²⁵ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG²⁶ § 8 Tz 215.

Die oben genannten Grundsätze zur verdeckten Ausschüttung können also auch hier herangezogen werden. Die Nutzungsüberlassung kann dabei etwa als Mietwohnung oder als Dienstwohnung dem Anteilsinhaber zur Verfügung gestellt werden. Eine direkte verdeckte Ausschüttung in Form von überhöhten Ausgaben kann vorliegen, wenn bereits der Erwerb oder die Herstellung der Immobilie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. War der Erwerb oder die Herstellung grundsätzlich betrieblich veranlasst, wurde die Mietvereinbarung in Folge jedoch zu fremdunüblichen Bedingungen abgeschlossen, kommt es zu einer indirekten verdeckten Ausschüttung in Form von entgangenen Einnahmen.²⁶

In welcher Form und Höhe eine verdeckte Ausschüttung vorliegt und welche Folgen das Vorhandensein einer solchen im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung der Immobilie durch die Körperschaft hat, war lange Zeit strittig und wurde von Rechtsprechung und Lehre einerseits und der Finanzverwaltung andererseits unterschiedlich beurteilt. Mit Veröffentlichung der BMF-Info vom 17. 4. 2019 zur steuerlichen Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien²⁷ wurde die Diskrepanz zwischen der Judikatur des VwGH und den KStR 2013 im Großen und Ganzen angepasst.

Aus Vollständigkeitserwägungen soll im Folgenden trotzdem ein kurzer Überblick über den bisherigen Meinungsstreit gegeben werden. Weiterhin fraglich bleibt allerdings die Feststellung eines funktionierenden Mietenmarktes und vor allem wie sich die Marktmiete bzw bei Fehlen einer solchen die Renditemiete berechnet (siehe dazu im Detail Punkt 4 „Funktionierender Mietenmarkt und Marktmiete“ und Punkt 5 „Abstrakte Renditemiete bei fehlendem funktionierendem Mietenmarkt“).

3.1 „Ausschüttung an der Wurzel“ nach Ansicht des VwGH

Im ersten Schritt ist bei Beurteilung des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung zu prüfen, ob die vereinbarte Miete zwischen Körperschaft und Anteilseigner als fremdüblich zu betrachten ist.²⁸ Nach der Rsp des VwGH kann die angemessene Miete 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*

²⁶ Raab/Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁶ § 8 Tz 206, 206/1.

²⁷ Info des BMF vom 17. 4. 2019, Steuerliche Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, BMF-010216/0002-IV/6/2019.

²⁸ Siehe etwa VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003 mit Verweis auf VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083; *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 51.

aufgewendeten Geldsumme erwartet“²⁹. Dabei ist von einer Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Investors und dementsprechend einer üblich zu erwartenden Rendite des eingesetzten Kapitals durch Vermietung auszugehen.³⁰

Demnach ist erster Anhaltspunkt diese sog Renditemiete. Durch den Vergleich einer nach dem „umgekehrten Ertragswertverfahren“ (oder auch anderen mathematischen Methoden, siehe dazu Punkt 5 „Abstrakte Renditemiete bei fehlendem funktionierenden Mietenmarkt“) ermittelten Sollmiete mit den am Markt tatsächlich erzielbaren Mieten soll festgestellt werden, ob die Renditeerwartung erfüllbar ist oder nicht.³¹ Ist sie erfüllbar, erreicht demnach die Marktmiete die abstrakt berechnete Sollmiete, dann hätte ein fremder dritter Investor die Investition auch getätigt und die Immobilie ist dem betrieblichen Bereich der Körperschaft zuzuordnen. Kann die Investition nicht mit dem Vergleich eines fremden Investors begründet werden, geschieht sie nicht aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen und ist dem außerbetrieblichen Bereich zuzurechnen.³²

Nach der Judikatur ist allerdings auf die abstrakte Renditeberechnung nicht zurückzugreifen, wenn ein funktionierender Mietenmarkt besteht.³³ Siehe dazu im Detail Punkt 4 „Funktionierender Mietenmarkt und Marktmiete“.

Die frühere Rsp des VwGH³⁴ unterschied bei der Nutzungsüberlassung von Immobilien an Gesellschafter vorwiegend zwischen *„jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und deren Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, andererseits.“*³⁵ Diese Unterscheidung sollte für die Zuordnung der Immobilie zum betrieblichen oder außerbetrieblichen Vermögen der Körperschaft ausschlaggebend sein.³⁶

²⁹ VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003.

³⁰ VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0284; VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256.

³¹ Prodinge, Der funktionierende Mietenmarkt – ergänzende Überlegungen, SWK 2017, 1469.

³² Prodinge, SWK 2017, 1469.

³³ ZB VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0284; VwGH 31. 1. 2018, Ra 2015/15/0006.

³⁴ Siehe etwa VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083; VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003; VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0139.

³⁵ Erstmals VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083.

³⁶ Siehe dazu auch Marschner/Renner, Die Verwirrnisse um Mietverhältnisse zwischen Körperschaften und ihnen Nahestehenden, GeS 2013, 460.

Nunmehr kann aus der Rsp des VwGH sowie auch aus der neueren Ansicht der Finanzverwaltung abgeleitet werden, dass das Erreichen der abstrakt berechneten Renditemiete ein Indiz dafür ist, ob die Immobilie dem betrieblichen oder dem außerbetrieblichen Bereich der Gesellschaft angehört.³⁷ Dabei wird in einem ersten Schritt eine abstrakte Rendite berechnet und dann mit der am Markt erzielbaren Miete verglichen. Kann diese Renditemiete am Markt nicht erzielt werden, ist eine Zuordnung der Immobilie zur außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft möglich.

*Prodinger*³⁸ scheint davon auszugehen, dass allein das Nichterreichen der Renditemiete am Markt (sozusagen als Automatismus) dazu führe, die Immobilie in den außerbetrieblichen Bereich zu verschieben. Dies würde dadurch verhindert, wenn eine Miete in Höhe der Renditemiete vereinbart und tatsächlich geleistet wird. Ist die Marktmiete gleich hoch oder höher als die Renditemiete, wird aber eine geringere Miete tatsächlich gezahlt, sei das Objekt Betriebsvermögen und es kommt in Höhe der Differenz zwischen Marktmiete und tatsächlich gezahlter Miete zu einer verdeckten Ausschüttung.³⁹ (Siehe im Detail zur Zurechnung zum außerbetrieblichen Vermögen und ihre Konsequenzen Punkt 6 „Betriebliche und außerbetriebliche Sphäre“)

Es liegt jedenfalls dann eine verdeckte Ausschüttung vor, wenn das fremdübliche Mietentgelt (entweder die herangezogene Marktmiete oder aufgrund Fehlens eines entsprechenden Marktes die abstrakt berechnete Renditemiete) von der vereinbarten Miete abweicht. Die Behandlung als verdeckte Ausschüttung einerseits auf Ebene der Gesellschaft und andererseits auf Ebene des Gesellschafters richtet sich danach, ob das Gebäude dem außerbetrieblichen Bereich der Gesellschaft angehört (siehe auch dazu unten Punkt 6 „Betriebliche und außerbetriebliche Sphäre“).

3.2 Ansicht der Finanzverwaltung in den KStR 2013

Die Judikaturlinie des VwGH zur Nutzungsüberlassung einer Immobilie der Gesellschaft an den Gesellschafter wurde erstmals im Salzburger Steuerdialog 2008⁴⁰ von der Finanzverwaltung diskutiert.⁴¹ In den KStR 2013⁴² wurde sodann ein Prüfschema veröffentlicht, anhand

³⁷ Etwa VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003; siehe vor allem auch das Prüfschema der Info des BMF vom 17. 4. 2019, Steuerliche Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, BMF-010216/0002-IV/6/2019.

³⁸ *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 74.

³⁹ *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 76.

⁴⁰ Erlass des BMF vom 5. 12. 2008, Salzburger Steuerdialog 2008, BMF-010216/0155-VI/6/2008.

⁴¹ Siehe dazu *Treer/Mayr*, ÖStZ Spezial – Der Salzburger Steuerdialog 2008 (2008) 9 ff.

dessen eine „Ausschüttung an der Wurzel“ festgestellt werden sollte. Demnach sollte unter gewissen Voraussetzungen das wirtschaftliche Eigentum an der Immobilie auf den Gesellschafter übertragen und somit eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der gesamten Anschaffungs- bzw Herstellungskosten angenommen werden. Aufgrund des von der Rsp des VwGH geprägten, jedoch unbestimmten Begriffes „jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar“ wurde versucht dieses Kriterium objektiv überprüfbar zu machen.⁴³

Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bemisst sich dabei anhand des Vergleichs der erzielbaren Marktmiete mit der sog „Renditemiete“.⁴⁴ Diese wird nur dann erreicht, *„wenn für das eingesetzte Kapital die durchschnittliche Rendite einer Immobilienveranlagung in dieser Lage erreicht wird (Immobilienrendite der betreffenden Region; dabei ist, soweit möglich, auf die Rendite von Objekten vergleichbarer Größe und Lage abzustellen)“*.⁴⁵ Findet die Renditemiete in der Marktmiete Deckung, kann also die Immobilie zu marktüblichen Konditionen vermietet werden, dann handelt es sich um ein jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbares Gebäude. Das wirtschaftliche Eigentum bleibt bei der Gesellschaft und die Immobilie wird dem Betriebsvermögen zugeordnet. Eine verdeckte Ausschüttung kann nur in der Differenz zwischen vereinbarter Miete und marktkonformer Miete vorliegen.

Kann die Liegenschaft nicht zu Marktkonditionen fremdüblich vermietet werden, findet die errechnete Renditemiete dementsprechend in der Marktmiete keine Deckung. Das ist etwa dann der Fall, wenn diese besonders repräsentativ oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt ist (das Gebäude ist dann für die private Nutzung durch den Anteilsinhaber bestimmt). Es handelt sich um eine nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbare Immobilie und das wirtschaftliche Eigentum würde grundsätzlich dem Gesellschafter zugerechnet werden. Wird die Körperschaft allerdings so gestellt, dass sie keinen Vermögensnachteil erleidet, indem der Anteilsinhaber eine fremdunüblich hohe Renditemiete (sog „Escape-Klausel“)⁴⁶ leistet, dann verbleibt das wirtschaftliche Eigentum bei der Gesellschaft. Die fremdunüblich hohe Renditemiete beinhaltet dann eine Risikoprämie, die das spezifische Mietausfallsrisiko abdecken soll. Wird die Immobilie unter der Renditemiete vermietet, geht das wirtschaftliche Eigentum auf den Anteilseigner über und es kommt zur „verdeck-

⁴² KStR 2013 Rz 637 und 638.

⁴³ KStR 2013 Rz 637.

⁴⁴ Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel, SWK 2013, 1225.

⁴⁵ KStR 2013 Rz 637.

⁴⁶ Mayr, Wirtschaftliches Eigentum und außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, RdW 2013, 304.

ten Ausschüttung an der Wurzel“ in Höhe der gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie etwaiger Fremdfinanzierungskosten der Immobilie.⁴⁷

Vor allem die Tatsache, den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums anhand der Renditemiete zu beurteilen, war heftiger Kritik in der Lehre ausgesetzt.⁴⁸ Wirtschaftliches Eigentum sei nach Maßgabe des § 24 Abs 1 lit d BAO zu messen und komme der Person zu, die über die Immobilie die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübe.⁴⁹ Auch der VwGH⁵⁰ spricht etwa in einem Erkenntnis aus dem Jahr 2014 aus, dass für die Zurechnung von wirtschaftlichem Eigentum vor allem auch von Bedeutung sei, wer die Chancen von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt.

AA ist etwa *Mayr*⁵¹, der anführt, dass es bei der von der eigenen Kapitalgesellschaft angemieteten Luxusimmobilie an einem Interessensgegensatz mangle und daher nicht auf formale Rechtspositionen und äußere Erscheinungsformen abzustellen sei, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt und die faktischen Verhältnisse. Bei nicht zu Marktkonditionen vermietbaren Immobilien erscheine eine anderweitige Verwendung als durch den Anteilsinhaber als nicht zweckmäßig und daher würde das wirtschaftliche Eigentum wohl bei diesem liegen.

Ein weiteres Argument gegen die von der Finanzverwaltung in den Richtlinien vertretene Auffassung wird darin gesehen, dass diese auch nicht mit den entwickelten Grundsätzen zum Spezialleasing vereinbar sei.⁵²

*Prodinger*⁵³ führt weiters aus, dass die Richtlinienmeinung mit der Judikatur des VwGH in Widerspruch stehe. Wenn das Gebäude in den außerbetrieblichen Bereich der Gesellschaft verschoben wird, dann könne als logische Konsequenz keine Verschiebung des wirtschaftlichen Eigentums an den Gesellschafter stattfinden.⁵⁴

⁴⁷ KStR 2013 Rz 638; siehe auch das diesbezügliche Prüfschema.

⁴⁸ Siehe einen umfassenden Überblick über die Literaturmeinungen zu den KStR 2013 *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 149 ff.

⁴⁹ *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, SWK 2013, 1226.

⁵⁰ VwGH 25. 6. 2014, 2010/13/0105 mit Nachweisen zur früheren Rsp; siehe auch *Patloch/Petrikovics*, Immobilienvermietungen von Gesellschaften an ihre Gesellschafter im Ertragsteuerrecht, SWK 2016, 1355.

⁵¹ *Mayr*, RdW 2013, 304.

⁵² Siehe dazu ausführlich *Brugger*, KStR 2013: verdeckte Ausschüttung an der Wurzel, SWK 2013, 609 ff; *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, SWK 2013, 1226 ff.

⁵³ *Prodinger*, Vermietung an Gesellschafter – Aktueller Stand und offene Fragen, SWK 2017, 592.

⁵⁴ So auch *Schaunig*, Das Mysterium der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“, taxlex 2014, 308 und Anm *Treer/Mayr*, ÖStZ Spezial – Der Salzburger Steuerdialog 2008 11.

Auch *Schaunig*⁵⁵ kritisiert die mangelnde Kohärenz zwischen VwGH Judikatur und den entsprechenden Richtlinienstellen. Es sei im Hinblick auf die KStR 2013 nicht nachvollziehbar, ob sich diese auf die Ebene der Körperschaft, die Ebene des Anteilsinhabers oder auf beide beziehe. Zudem habe der VwGH eine „Ausschüttung an der Wurzel“ in keinem seiner Judikate auf Ebene des Anteilsinhabers nach dem Konzept der KStR 2013 mit Ausschüttung der vollen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten angenommen.

3.3 BMF-Info vom 17. 4. 2019 zur steuerlichen Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, BMF-010216/0002-IV/6/2019

Die im Mai 2019 veröffentlichte BMF-Info zur steuerlichen Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien stellt klar, dass eine Überarbeitung der KStR Rz 637 und 638 durch die Rsp des VwGH notwendig wurde. Vor allem der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilsinhaber wurde berichtigt. Bis zum nächsten Wartungserlass der KStR 2013 ist die Info auf alle laufenden Verfahren anzuwenden.

Primärer Anknüpfungspunkt für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist demnach die Frage, ob die Vereinbarung über die Überlassung der Immobilie fremdvergleichsfähig ist oder nicht. In diesem Zusammenhang wird darauf Bedacht zu nehmen sein, *„ob es für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart, Größe und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gibt, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren) Kosten errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde [...]“*.⁵⁶ Die Beweislast für das Bestehen eines funktionierenden Mietenmarktes liegt beim Steuerpflichtigen (siehe zur Beweislast unten Punkt 4 „Funktionierender Mietenmarkt und Marktmiete“).⁵⁷

Folgendes Prüfschema findet sich in der BMF-Info:

⁵⁵ *Schaunig*, Die Degeneration der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“ – KStR 2013, taxlex 2014, 416 f.

⁵⁶ Info des BMF vom 17. 4. 2019, Steuerliche Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, BMF-010216/0002-IV/6/2019 mit Verweis auf VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256 und VwGH 18. 10. 2017, Ra 2016/13/0050.

⁵⁷ Siehe dazu auch VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256 und VwGH 22. 3. 2018, Ra 2017/15/0047.

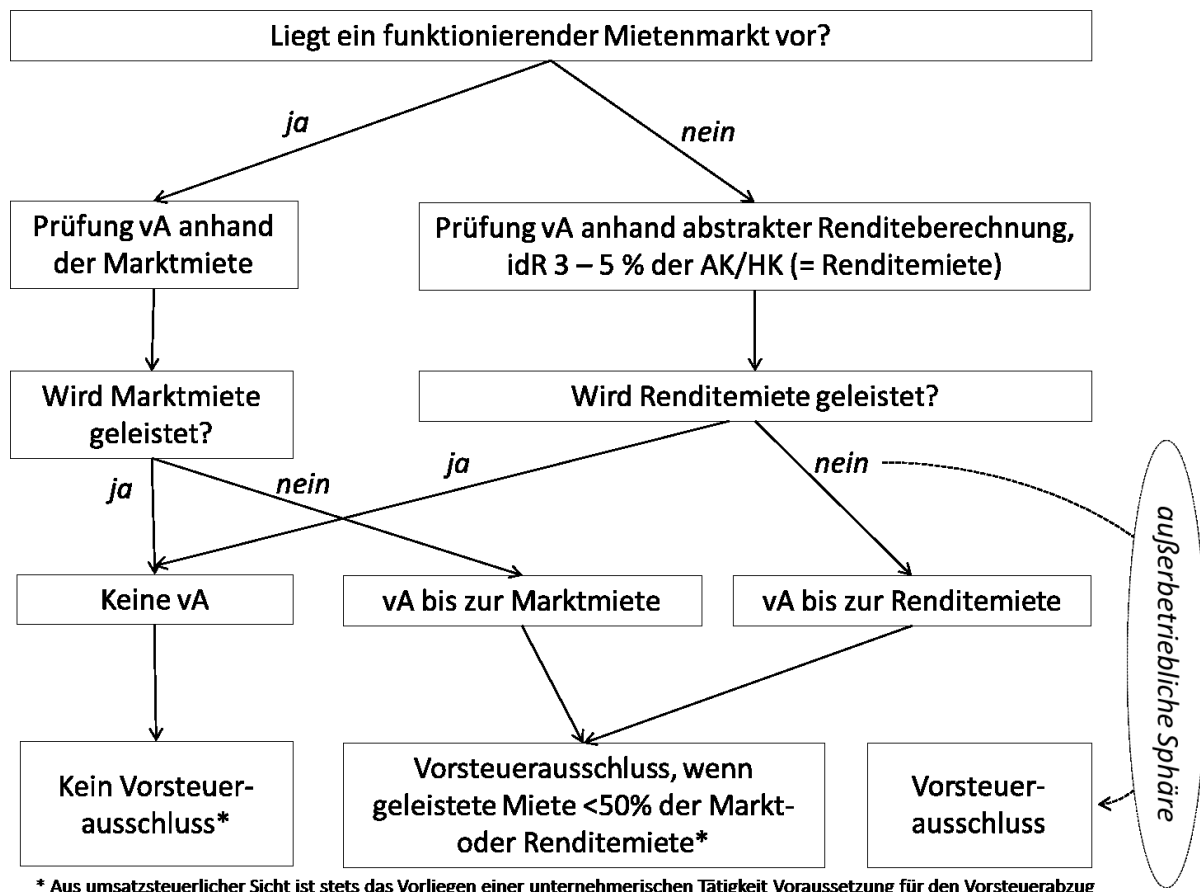


Abbildung 1: Prüfschema der BMF-Info zur verdeckten Ausschüttung

Quelle: Info des BMF vom 17. 4. 2019, Steuerliche Behandlung von für Anteilshaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, BMF-010216/0002-IV/6/2019

Ein funktionierender Mietenmarkt ist nur dann gegeben, wenn der am Mietertrag interessierte Investor unter Außerachtlassung der Wertsteigerung des Objekts sein Kapital, auch im Vergleich zu anderen Immobilieninvestments, in ein solches investieren würde. In diesem Zusammenhang wird der Steuerpflichtige darzulegen haben, dass er vor der Anschaffung oder Errichtung der Immobilie den entsprechenden Mietenmarkt im geographischen Einzugsgebiet erkundet hat und sich aufgrund dessen als ökonomisch agierender Investor für die Anschaffung oder Errichtung des bestimmten Mietobjekts entschieden hat.

Die BMF-Info führt dann weiter folgende Indizien an, die gegen das Vorliegen eines ökonomisch agierenden Investors sprechen könnten:“[...]

- wenn keine wirtschaftlichen Gründe für die Investitionsentscheidung dargelegt werden können;
- wenn nicht dargelegt werden kann, auf welcher Grundlage (zB Kalkulation, Gutachten) vor der Anschaffung bzw. Herstellung der Immobilie eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals erwartet worden ist;

- wenn vor der Investitionsentscheidung weder Planungs- und Finanzierungsrechnungen, noch während der Bauphase laufende Kostenkontrollen durchgeführt wurden;
- wenn nicht dargelegt werden kann, welche Tatsachen oder Erwägungen dazu geführt haben, die Miete in der vereinbarten Höhe festzulegen;
- wenn die für Investitionen in durchschnittliche Einfamilienhäuser mit hochwertiger Ausstattung typischen Herstellungskosten pro m² um 100% überschritten wurden.“⁵⁸

Die ortsübliche Marktmiete ist bei Bestehen eines funktionierenden Mietenmarktes als Beurteilungsmaßstab für die verdeckte Ausschüttung heranzuziehen.

Eine abstrakte Renditemietenberechnung ist Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung, wenn kein funktionierender Mietenmarkt nachgewiesen werden kann. Das BMF verweist bezüglich der Höhe der Rendite auf die Rsp des VwGH⁵⁹ und nimmt an, dass grundsätzlich ein Mietentgelt in der Bandbreite von 3 bis 5 % der gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erzielen sein müsste.

Eine Zuordnung der Immobilie zur außerbetrieblichen Sphäre soll nach Ansicht des BMF nur in außerordentlichen Fällen in Betracht kommen. Dafür ist nach dem Prüfschema einerseits erforderlich, dass die Renditemiete nicht geleistet wird und andererseits müssen zudem besondere Umstände vorliegen. Das wäre dann der Fall, wenn die Immobilie schon ihrer Erscheinung nach offensichtlich für die private Nutzung durch den Anteilsinhaber bestimmt ist, wie insbesondere bei besonders repräsentativen und luxuriösen Gebäuden.⁶⁰ Die Nutzungsüberlassung an sich und eine etwaige Veräußerung in Folge sollen dann im Rahmen der außerbetrieblichen Einkünfte steuerbar sein und auch eine Teilwertabschreibung soll nicht zustehen (siehe dazu unten Punkt 6.3 „Konsequenzen der Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre“).

*Schlager*⁶¹ verweist darauf, dass im Zuge der Begutachtung kritisiert wurde, die abstrakte Renditeberechnung mit 3 bis 5 % der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten vom VwGH in der BMF-Info zu übernehmen. Die nunmehrige Wortwahl „Mietentgelt“ mache deutlich, dass

⁵⁸ Info des BMF vom 17. 4. 2019, Steuerliche Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, BMF-010216/0002-IV/6/2019.

⁵⁹ ZB VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256.

⁶⁰ Die BMF-Info verweist hier auf das „Meilensteinerkenntnis“ des VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre, 20. 6. 2000, 98/15/0169.

⁶¹ *Schlager*, BMF-Info zu „Luxusimmobilien“ veröffentlicht, RWZ 2019, 137.

damit eine Daumenregel zur Ermittlung einer angemessenen Miete gemeint sei und die Bandbreite keinen Netto-Renditezinssatz abbilden solle.

*Patloch-Kofler/Petrikovics*⁶² stellen in Frage, ob es angesichts der Entwicklungen im Immobilienmarkt seit 2010 (auf die in den Jahren davor ergangene Judikatur diesbezüglich stütze sich die BMF-Info) angemessen sei, Wertsteigerungen bei der Entscheidung für das Investment außer Acht zu lassen. Daneben bestehe weiterhin eine gewisse Rechtsunsicherheit, da die Info keinen Hinweis darauf gibt, wie der Nachweis des funktionierenden Mietenmarktes zu erfolgen hat bzw welche Unterlagen für die Investitionsentscheidung im Rahmen der Beweisvorsorgeverpflichtung vorzulegen sind. Die Indizien, die gegen das Vorliegen eines ökonomisch agierenden Investors sprechen können, seien nicht konsistent. Der letzte Aufzählungspunkt („wenn die für Investitionen in durchschnittliche Einfamilienhäuser mit hochwertiger Ausstattung typischen Herstellungskosten pro m² um 100% überschritten wurden“) stehe nicht im Zusammenhang mit der Beurteilung einer professionellen Abwicklung des Investments, sondern zielen auf ein Marktsegment ab. Sei die Investition in eine hochwertig ausgestattete Immobilie aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sinnvoll, könne aus der reinen Relation der Baukosten keine Bewertung der professionellen Abwicklung abgeleitet werden. Die Autoren führen weiter aus, dass sich die vom VwGH besprochenen Fälle, die eine Bandbreite von (grundsätzlich) 3 bis 5 % verlangen, auf eine Zeit beziehen, in der das allgemeine Zinsniveau und somit auch die erwartete Rendite von Immobilien höher war als im Jahr 2019. Es sei daher fraglich, ob die Renditesätze in dieser Form zu übernehmen sind.

*Wilplinger/Teuschler*⁶³ begrüßen zwar grundsätzlich das Wegfallen der Wurzelausschüttung (im Sinne einer verdeckte Ausschüttung in Höhe der gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Gesellschafter), kritisieren jedoch einzelne Ausführungen der BMF-Info. Einige Aussagen seien realitätsfern, wie beispielweise das Außerachtlassen des Wertsteigerungspotentials bei Beurteilung des Vorliegens eines ökonomisch agierenden Investors. In der Praxis würden Investoren die Wertsteigerung des Objekts vorab miteinbeziehen, auch wenn mittel- bis langfristig die Immobilie vermietet werden soll. Weiters wünschen sich die Autoren auf Basis des aktuellen Niedrigzinsniveaus ein Abgehen der starren Bandbreite des Zinssatzes von 3 bis 5 %, welches auch vom VwGH⁶⁴ bereits akzeptiert worden wäre. Hinsichtlich der Zuordnung zur außerbetrieblichen

⁶² *Patloch-Kofler/Petrikovics*, Änderung der Rechtsansicht des Finanzministeriums zu „Luxusimmobilien“, imo aktuell 2019, 104 f.

⁶³ *Wilplinger/Teuschler*, BMF ändert Rechtsmeinung zur Renditemiete, ecolex 2019, 629.

⁶⁴ Verweis auf VwGH 29. 6. 2016, 2013/15/0301.

Sphäre seien auch andere Aspekte als das Nichterreichen der Renditemiete maßgeblich wie zB keine bzw zu niedrig festgesetzte Miete oder fremdunübliche Klauseln im Mietvertrag. Das Erscheinungsbild der Liegenschaft allein lasse zudem nicht zwingendermaßen einen (objektiven) Rückschluss auf die Marktgegebenheiten zu.

Äußerst kritisch beurteilt *Prodinger*⁶⁵ die vom BMF geforderten Indizien, die gegen das Vorliegen eines ökonomisch agierenden Investors sprechen. Diese seien teilweise rechtswidrig. Maßgeblich sei, dass der Steuerpflichtige sich fremdüblich, also wie ein dritter Immobilieninvestor, verhalte und es könne insbesondere nicht zwingend die Vorlage von Planrechnungen oder Kostenkontrollen gefordert werden. *Prodinger* spricht sich in diesem Zusammenhang vorwiegend gegen den letzten Punkt der BMF-Info aus („wenn die für Investitionen in durchschnittliche Einfamilienhäuser mit hochwertiger Ausstattung typischen Herstellungskosten pro m² um 100% überschritten wurden“). Das fremdübliche Verhalten definiere sich allein dadurch, ob fremde Investoren in Luxusvillen (mit sehr hohen Kosten pro m²) investieren, die sie danach am Markt, ungeachtet der jeweiligen Miethöhe, vermieten. Aufgrund des Fehlens klarer Kriterien für die Beurteilung einer „Luxusimmobilie“, meint *Prodinger*, dass wiederum Rechtsunsicherheit herrsche und die Gefahr bestünde, dass die Finanzverwaltung rechtswidrige Entscheidungen treffen würde. Der Autor weist zudem darauf hin, dass nach der Judikatur des VwGH jede Wurzelausschüttung umgangen werden könnte, sofern der Mieter eine Miete in Höhe der (nicht am Markt erzielbaren) Renditemiete leistet. Die BMF-Info sei diesbezüglich jedoch im Einklang mit der Rsp des Höchstgerichts, da eine Verschiebung ins außerbetriebliche Vermögen der Kapitalgesellschaft nur dann angenommen werden könnte, wenn die Renditemiete nicht geleistet wird.

3.3.1 Vergleich Entwurf und veröffentlichte Endfassung der BMF-Info

Folgendes Prüfschema lag noch dem Entwurf⁶⁶ der BMF-Info zugrunde, bevor dieser in Begutachtung ging:

⁶⁵ *Prodinger*, Vermietung an Gesellschafter – Änderung der KStR, taxlex 2019, 202.

⁶⁶

https://www.bmf.gv.at/steuern/20190220_Entwurf_BMF_Info_vA_Immobilien_Begutachtungsentwurf.pdf?6vjgih (abgerufen am 30. 9. 2019).

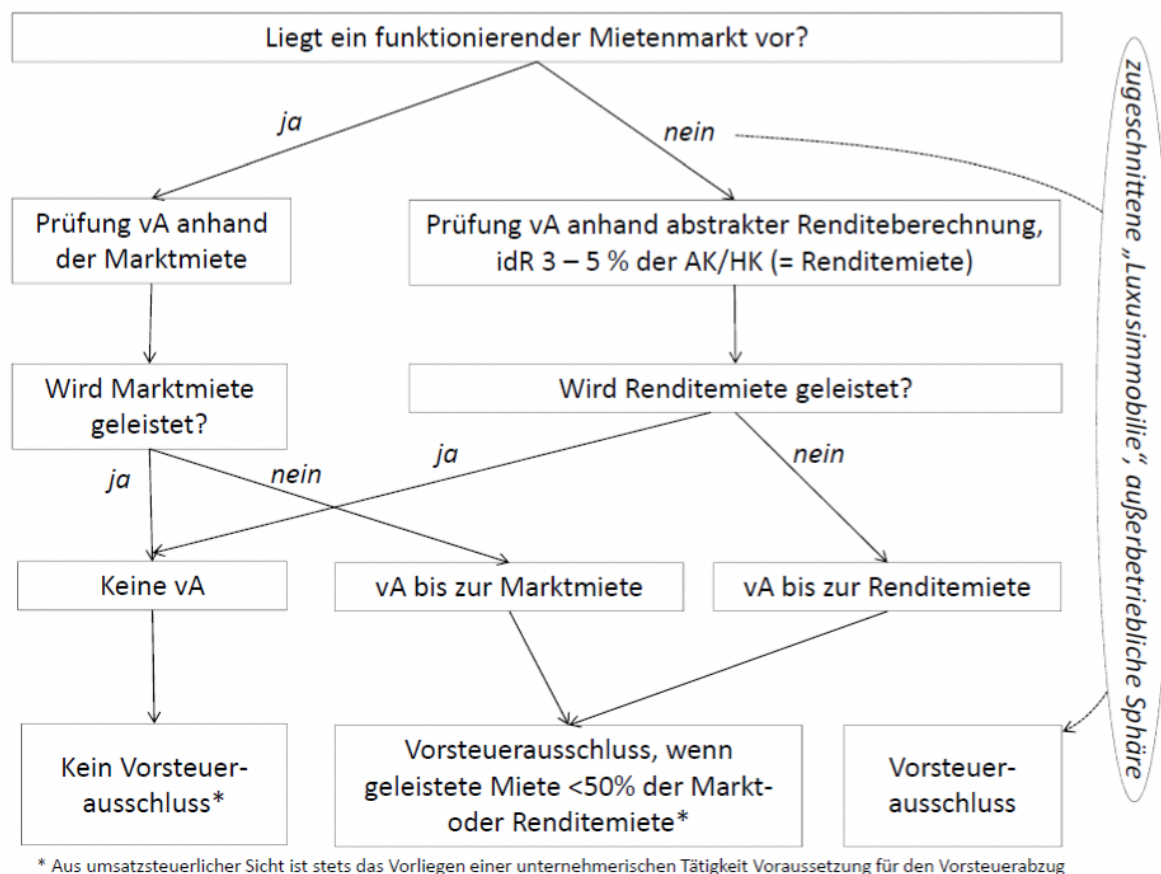


Abbildung 2: Prüfschema des Entwurfes zur BMF-Info zur verdeckten Ausschüttung
Quelle:

https://www.bmf.gv.at/steuern/20190220_Entwurf_BMF_Info_vA_Immobilien_Begutachtungsentwurf.pdf?6vjgih (abgerufen am 30. 9. 2019)

Bereits auf den ersten Blick lässt sich der größte Unterschied zwischen dem Entwurf und der Endfassung der BMF-Info zur steuerlichen Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften oder hergestellten Immobilien erkennen. Die Rechtsfolge, dass die „Luxusimmobilie“ in den außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft verschoben wird, würde nach dem Entwurf zur Info bereits dann möglich sein, wenn kein funktionierender Mietenmarkt vorliegt. Vergleicht man nun die Endfassung, wird offensichtlich, dass das BMF wohl davon ausgeht, dass das Verschieben der Immobilie in das außerbetriebliche Vermögen der Gesellschaft nur dann vorkommen kann, wenn die Renditemiete nicht geleistet wird. Anders formuliert, könnte man meinen, dass immer dann, wenn die Renditemiete geleistet wird, die Immobilie zum Betriebsvermögen zu zählen ist und keine verdeckte Ausschüttung vorliegen kann.

Der Entwurf spricht zudem noch von „zugeschnittenen Luxusimmobilien“, was wohl ein Hinweis auf die ältere Rsp des VwGH im Zusammenhang zur außerbetrieblichen Sphäre darstellen sollte („Gebäude, die schon ihrer Erscheinung nach, für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind“). Ob nunmehr auch andere Kriterien ausschlaggebend sein sol-

len, wie etwa überhaupt das Vorliegen eines Mietvertrages oder die konkrete (fremdunübliche) Gestaltung des Mietverhältnisses, geht nicht direkt aus der Info hervor. Die Info spricht nunmehr nur von der „außerbetriebliche Sphäre“ was den Schluss offen lässt, dass auch anderes Vermögen als eine Immobilie zum außerbetrieblichen Vermögen einer Gesellschaft gehören könnte.

Weiters auffallend ist, dass der Entwurf im Hinblick auf die Berechnung der abstrakten Renditemiete von einem „Renditezinssatz in der Bandbreite von 3 bis 5 %“ ausgeht, was in der Endfassung durch „Mietentgelt in der Bandbreite von 3 bis 5 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ ersetzt wurde. Die Änderung auf „Mietentgelt“ kann (wie bereits auch *Schlager*⁶⁷ ausführt) dahingehend interpretiert werden, dass das BMF ein Abgehen von den (vor allem hinsichtlich des geringen Zinsniveaus heutzutage) hohen Renditezinssätzen aus der älteren Rsp des VwGH im Auge hatte.

4 Funktionierender Mietenmarkt und Marktmiete

Bei der Anschaffung oder Errichtung einer Immobilie durch die Gesellschaft und in der Folge Vermietung an einen Gesellschafter ist nach der neueren Judikatur des VwGH vorab die Fremdüblichkeit der Vereinbarung und insbesondere die Angemessenheit des vereinbarten Mietzinses festzustellen. Nach der Judikatur kann *„die Höhe einer angemessenen Miete [...] 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“*.⁶⁸

Für *Prodinger*⁶⁹ ist nicht klar, ob der VwGH von der Markt- oder einer Renditemiete spricht. Genau das was von fremden Personen vereinbart wird, stelle die am Markt erzielbare Miete dar. Die Renditeerwartung eines Investors sei hingegen ein fiktives Interesse, das am Markt erzielbar sein kann oder auch nicht. Nach dem Autor wäre dann allerdings das Prüfschema obsolet, wonach zuerst zu ermitteln sei, welche Rendite sich ein fremder Investor erwarten würde und ob diese am Markt tatsächlich erzielbar ist.⁷⁰

⁶⁷ Siehe dazu oben *Schlager*, RWZ 2019, 137.

⁶⁸ VwGH 18. 10. 2017, Ra 2016/13/0050 mit Verweis auf VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003.

⁶⁹ *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 75.

⁷⁰ *Prodinger*, SWK 2017, 591.

Der Ansatz einer abstrakten Renditemietenberechnung ist nach dem VwGH allerdings nur dann geboten, wenn kein funktionierender Mietenmarkt im Hinblick auf das konkret vermietete Objekt vorliegt.⁷¹ Daher wird vom VwGH, wie nunmehr auch vom BMF, bei Prüfung des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung bei Nutzungsüberlassung an den Anteilsinhaber primär auf das Vorhandensein eines funktionierenden Mietenmarktes abgestellt. Der VwGH führt diesbezüglich aus, wenn „[...] es hingegen für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt [gibt], sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gedeiegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde, ist eine derartige abstrakte Renditeberechnung nicht geboten [...]“.⁷² Liegt ein Mietenmarkt im gegebenen Fall vor, ist die (ortsübliche) Marktmiete als Beurteilungsmaßstab für die verdeckte Ausschüttung heranzuziehen.

In seinem Erkenntnis vom 18. 10. 2017, Ra 2016/13/0050 hatte der VwGH erneut zu entscheiden, ob eine etwaige Marktmiete oder die Renditemiete als Vergleichsmaßstab für die Beurteilung einer verdeckten Ausschüttung heranzuziehen ist und ob eine verdeckte Ausschüttung auch im Hinblick auf unentgeltlich überlassene Einrichtungsgegenstände vorliegen kann. Bedeutend war in dieser Entscheidung die Frage, wie groß der vorliegende Markt sein muss, um die Marktmiete als Vergleichsmaßstab für eine ggf vorliegende verdeckte Ausschüttung heranzuziehen. Es ist allerdings vorab schon darauf hinzuweisen, dass diese Entscheidung im Zusammenhang mit dem Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes als einmalig betrachtet werden kann.

Im vorliegenden Fall war eine Privatstiftung Alleineigentümerin an den Anteilen der CV-GmbH, die wiederum 100 % der Anteile an der C-GmbH hielt. Die C-GmbH erwarb ein Grundstück und errichtete darauf ein (luxuriöses) Einfamilienhaus, das auch kurz vor Fertigstellung einem Geschäftspartner und der Führungskraft einer Unternehmensgruppe zur Vermietung angeboten wurde. Da kein Interesse an der Vermietung bekundet wurde, wurde in Folge das Einfamilienhaus samt Einrichtungsgegenständen von der C-GmbH an den Sohn des Stifters und Geschäftsführer der C-GmbH, der auch ein Begünstigter der Privatstiftung war, zur Miete überlassen. Der vereinbarte Mietzins wurde anhand der Markteinschätzung eines Immobilienmaklers und unter Berücksichtigung der Miethöhe vergleichbarer Objekte festgelegt. Die Einrichtungsgegenstände wurden dem Begünstigten unentgeltlich überlassen und es

⁷¹ ZB VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0284; VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256.

⁷² VwGH 18. 10. 2017, Ra 2016/13/0050 Rn 26 mit Verweis auf VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256.

fand sich weder ein Möblierungszuschlag im Mietvertrag noch lag ein eigenständiger Mietvertrag über diese vor.⁷³

Vom BFG wurde im vorliegenden Fall trotz Vorhandensein einer Marktmiete eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen eben dieser Marktmiete (die auch geleistet wurde) und einer abstrakt berechneten Renditemiete angenommen. Der VwGH hält dazu wiederholt fest, dass eine abstrakte Renditeberechnung, selbst bei Vorliegen eines nur kleinen Mietenmarktes, nicht geboten ist. Der Nachweis bezüglich des Mietenmarktes sei dahingehend erbracht worden, da das Objekt auch zwei weiteren Personen zur Miete angeboten wurde, die schlussendlich nicht mieteten. Der Mietzins sei für die Vermietung an den Begünstigten der Privatstiftung unter Zugrundelegung der damaligen Markteinschätzung eines Immobilienmaklers sowie mehrerer Mietangebote für vergleichbare Objekte aus dem Internet festgesetzt worden. Der VwGH stellte somit fest, dass die vereinbarte Miete zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages auch der nachhaltig erzielbaren Marktmiete entspräche.⁷⁴ Hinsichtlich der Größe des vorhandenen Marktes sprach das Höchstgericht aus, dass selbst ein kleiner Mietenmarkt ausreichend ist, da derartige Objekte insbesondere von Universitätsprofessoren und „Expats“ nachgefragt würden.⁷⁵

Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung der Einrichtungsgegenstände wurde hingegen als nicht fremdüblich erachtet. Es ist auch hier auf den jeweiligen Markt für die Überlassung solcher Einrichtungsgegenstände abzustellen. Sollte sich kein Markt diesbezüglich feststellen lassen (wovon wahrscheinlich auszugehen ist), ist auf eine abstrakte Mietenberechnung zurückzugreifen.⁷⁶ Bei Vorhandensein eines solchen Marktes wäre zur Beurteilung der verdeckten Ausschüttung auf die fiktive Marktmiete abzustellen.⁷⁷

Der VwGH hält in stRsp weiters fest, dass es dem Steuerpflichtigen obliegt, im Einzelfall das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes zu beweisen.⁷⁸ Eine solche Beweislastumkehr kommt dann in Frage, wenn es sich um außergewöhnliche Umstände handelt, die in einer erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen resultieren. Solche außergewöhnlichen

⁷³ Kuci, VwGH erneut zur Vermietung von Luxusimmobilien, GES 2018, 97 f.

⁷⁴ Siehe auch Zorn, VwGH erneut zur Miete von Luxusimmobilien, RdW 2017, 847; siehe zur BFG Entscheidung (BFG 5. 8. 2016, RV/7102731/2013) Varro, Renditemiete: Diskriminierung von Begünstigten?, ecolex 2017, 561 ff.

⁷⁵ VwGH 18. 10. 2017, Ra 2016/13/0050 Rn 27; ob in den sonstigen Erkenntnissen des VwGH auch ein solcher Markt gemeint war, scheint mE fraglich.

⁷⁶ Kogler/Varro, Steuerrechtliches zu (Luxus)Immobilien- und Möbelmiete, immolex 2018, 234.

⁷⁷ Prodinger, Mietenmarkt – Vermietung von Einrichtungsgegenständen, SWK 2018, 437 f.

⁷⁸ ZB VwGH 22. 3. 2018, Ra 2017/15/0047.

Verhältnisse seien nach Ansicht des BFG⁷⁹ anzunehmen, wenn eine besonders repräsentative oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Anteilsinhabers bzw Begünstigten zugeschnittene Immobilie vorliegt, da nicht von vorneherein ein Markt für eine solche Immobilie als gegeben und bewiesen hingenommen werden könne. Die Besonderheit der Beweislastumkehr sei auch dahingehend einleuchtend, weil der VwGH nicht nur generell den Nachweis eines Marktes fordert, sondern vielmehr einen Beweis darüber, dass es einen funktionierenden Markt für Liegenschaften in entsprechender Bauart und Ausstattung gibt.⁸⁰

Hinsichtlich des Vorbringens, der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes stelle eine unzulässige Beweislastumkehr für den Steuerpflichtigen dar, entgegnete der VwGH, dass „*die Vorlage der den zu erwartenden Mietenmarkt betreffenden Unterlagen, die einen wirtschaftlich agierenden, (nur) am Mietertrag interessierten Abgabepflichtigen letztlich zur Errichtung eines Mietobjektes bewogen haben, ist aber [...] jedenfalls zumutbar und im Hinblick auf die im Abgabenverfahren bestehende Offenlegungspflicht auch geboten [sei].*“⁸¹

Vom VwGH nicht abschließend behandelt wird allerdings die Frage, wie der Nachweis eines solchen funktionierenden Mietenmarktes und damit einer Marktmiete erbracht werden kann. Dieser Nachweis stellt wohl in der Praxis die überwiegende Problematik im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung von Wohnimmobilien an Gesellschafter (oder ihnen nahestehender Personen) dar.

4.1 Renditeerwartung eines fremden dritten Immobilieninvestors

Auch im Rahmen der Feststellungen zum funktionierenden Mietenmarkt ist auf die Renditeerwartung eines marktüblich agierenden fremden Investors einzugehen, die sich üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung ergibt. Diese unterscheidet sich allerdings von der sog „abstrakten Renditemiete“, die erst im nächsten Schritt zu erheben ist, sofern kein entsprechender Mietenmarkt vorliegt (siehe dazu die Ausführungen Punkt 5 „Abstrakte Renditemiete bei fehlendem funktionierenden Mietenmarkt“).⁸²

Die Renditeerwartung bezieht sich nach Ansicht des VwGH auf einen Investor, der (nur) am nachhaltig erzielbaren Mietertrag interessiert ist.⁸³ Zorn⁸⁴ zieht aus dem Wortlaut des Höchst-

⁷⁹ BFG 4. 5. 2017, BFG RV/6100603/2016 mwN.

⁸⁰ BFG 4. 5. 2017, BFG RV/6100603/2016.

⁸¹ VwGH 22. 3. 2018, Ra 2017/15/0047.

⁸² Siehe auch VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256.

⁸³ VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256.

⁸⁴ Zorn, VwGH zur angemessenen Miete für Wohngebäude einer Stiftung, RdW 2016, 773.

gerichts den Schluss, dass ein Interesse des Investors an der Wertsteigerung der Immobilie unbeachtlich sei. Auch das BFG übernimmt im Erkenntnis vom 4. 5. 2017, RV/6100603/2016⁸⁵ dessen Ansicht und hält fest, dass ein eventuell anfallender Veräußerungsgewinn nach einer Wertsteigerung bei der Renditeüberlegung außer Ansatz zu lassen sei.

In der Literatur wurde in diesem Zusammenhang die Frage behandelt, ob die Ansicht der Gerichte in der Praxis von Immobilieninvestoren so gehandhabt wird und wie wahrscheinlich überhaupt der Eintritt einer Wertsteigerung bei Einfamilienhäusern oder sonstigen Luxusimmobilien ist.

*Pröll/Brückner*⁸⁶ argumentieren, ungeachtet eines Hauptinteresses am nachhaltig erzielbaren Mietertrag sei es nicht auszuschließen, dass sich ein Investor auch mit dem Wertänderungsaspekt des Objekts befasse. Ein durch Wertsteigerung bedingter Veräußerungsgewinn könne allerdings nach dieser Ansicht in den meisten Fällen nicht realistisch ex ante argumentiert werden. Das sei vor allem dem Umstand geschuldet, dass der Verkehrswert eines überdurchschnittlich ausgestatteten und auf die persönlichen Vorlieben zugeschnittenen Einfamilienhauses deutlich unter dessen Sachwert⁸⁷ sinkt. Der Grund dafür sei, dass potentielle Erwerber meist einen Teil der Herstellungskosten nicht abgelten wollen, da das verkaufsgegenständliche Objekt ihren geschmacklichen und/oder baulichen Vorstellungen nicht entspricht. Die häufig sehr persönliche Ausgestaltung solcher Luxusimmobilien schränke ihre Marktgängigkeit ein. Auch im Vergleich sehr hohe Betriebs- bzw Instandhaltungskosten oder eine ungünstige Lage der Immobilie würden sich negativ auf den Verkehrswert auswirken.

*Wilplinger/Teuschler*⁸⁸ hingegen erachten es als realitätsfern, nur auf einen am Mietertrag interessierten Investor abzustellen. Die Wertsteigerung sei in der Praxis für die Investition ebenso ausschlaggebend, selbst wenn die Immobilie mittel- bis langfristig vermietet werden soll.

⁸⁵ Siehe dazu im Detail unten.

⁸⁶ *Pröll/Brückner*, Verdeckte Zuwendung – Der leise Abschied vom Wertänderungsaspekt im Luxusvillenbereich?, ÖStZ 2018, 251 ff.

⁸⁷ Addition von zeitbedingten Bodenwert und Herstellungswert der baulichen Anlagen; siehe *Pröll*, Luxusvilla und Privatstiftung: "Schatten im Paradies", SWK 2008, 496.

⁸⁸ *Wilplinger/Teuschler*, ecolex 2019, 629.

Zusammenfassend kann aus der Judikatur und der Lehre geschlossen werden, dass selbst wenn eine Wertsteigerung bei der in Frage stehenden Immobilie eintreten könnte, diese im Bezug auf die erwartete Rendite keinen Einfluss haben darf.

4.2 Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes anhand der Judikatur des BFG

Wird von der Gesellschaft eine Immobilie angeschafft oder hergestellt, stellt sich die Frage, ob ein außenstehender Investor in ein solches Objekt mit entsprechenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten und in gegebener Lage und Ausstattung auch investiert und in Folge gewinnbringend vermietet hätte.

Da der VwGH diesbezüglich wenige Aussagen trifft, wie dieser Nachweis anzustellen ist und vor allem durch welche Unterlagen dieser belegt werden soll, kann versucht werden, aus der Rsp des BFG mögliche Schlüsse zu ziehen.

In einer Entscheidung des BFG⁸⁹ aus dem Jahr 2017 finden sich hinsichtlich dieses Nachweises beispielsweise folgende Details, die nach Angaben des Gerichts in der Beweisführung enthalten sein sollen:

- *„Der Nachweis des Mietenmarktes müsse sich auf das Jahr des Mietbeginnes beziehen und müsse spätere Marktentwicklungen ausblenden.*
- *Die Vergleichsinvestoren seien zu nennen. Sie müssten wirtschaftlich agiert haben und dürften nur am Mietertrag interessiert sein. Ein allfälliger Veräußerungsgewinn aufgrund einer Wertsteigerung dürfe bei der Renditeüberlegung deshalb keine Rolle spielen und sei auszublenden [...].*
- *Bei den Vergleichsinvestments müsse es sich nach Bauart und Ausstattung um Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität mit vergleichbaren Kosten handeln. Die Vergleichbarkeit dieser Parameter sei nachzuweisen.*
- *Die Vermietung der Vergleichsobjekte am Markt müsse zudem gewinnbringend sein, was nachzuweisen sei.“*

In vorliegendem Fall wurde sodann von der Beschwerdeführerin Folgendes vorgebracht:

- Sie habe seit 2010 von Immobilienmaklern im Internet angebotene Objekte ausgedruckt und aufbewahrt;

⁸⁹ BFG 4. 5. 2017, RV/6100603/2016.

- eine beispielhafte Auflistung derartiger angebotenen Objekte denen Lage, Wohnfläche und überdurchschnittlich gute Ausstattung gemeinsam sei wurde erstellt;
- es sei anzunehmen, dass unter Einbeziehung weiterer, nicht von Maklern angebotenen bzw in Deutschland gelegenen Objekten sicherlich 50 vorhanden wären und somit von einem funktionierendem Mietenmarkt gesprochen werden könne;
- der vorliegende Mietenmarkt sei ein Nischenmarkt, da die angeführten Mietpreise nur für einen kleinen Teil der Bevölkerung leistbar seien.⁹⁰

Das BFG hielt in weiterer Folge fest, dass der Nachweis für die Existenz eines funktionierenden Mietenmarktes nicht gelungen sei. Demnach wären zusätzliche Angaben hinsichtlich Bauart und Ausstattung sowie Gediegenheit und Exklusivität den vorgebrachten Unterlagen nur bedingt zu entnehmen. Zudem würden Angaben zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw Verkehrswerten der Objekte gänzlich fehlen. Es sei auch weiters nicht dargelegt worden, dass auch ein (nur) am Mietertrag interessierter Investor solche Objekte errichten und vermieten würde. Es sei insbesondere darauf Bedacht zu nehmen, dass solche Objekte zu einem gewinnbringenden Entgelt nachgefragt werden.⁹¹

In der außerordentlichen Revision⁹² wurde von der Revisionswerberin nicht beanstandet, dass der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes nicht erbracht wurde. Es wurde lediglich hinsichtlich der Zulässigkeit behauptet, der Nachweis durch den Steuerpflichtigen sei eine unzulässige Beweislastumkehr. Der VwGH sprach diesbezüglich aus, dass die Vorlage entsprechender Unterlagen, die einen wirtschaftlich agierenden, (nur) am Mietertrag interessierten Abgabepflichtigen zur Errichtung eines Mietobjekts bewogen haben, zumutbar und im Hinblick auf die Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) sogar geboten sei.⁹³

4.3 Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes anhand der BMF-Info

Wie bereits oben dargelegt, versucht die kürzlich veröffentlichte BMF-Info⁹⁴ durch bestimmte Indizien die Feststellung eines ökonomisch agierenden Investors und damit auch dem Steuer-

⁹⁰ BFG 4. 5. 2017, RV/6100603/2016; siehe auch *Pröll*, Nachweis des „funktionierenden Mietenmarkts“ durch den Steuerpflichtigen, BFGjournal 2018, 191.

⁹¹ BFG 4. 5. 2017, RV/6100603/2016.

⁹² VwGH 22. 3. 2018, Ra 2017/15/0047; siehe zur Beweislast auch bereits oben.

⁹³ *Pröll*, BFGjournal 2018, 191 f; siehe zum VwGH Erkenntnis auch *Tratlehner*, Luxusimmobilienüberlassung an Gesellschafter: Nachweispflicht eines funktionierenden Mietenmarktes beim Steuerpflichtigen, GES 2018, 259 ff.

⁹⁴ Info des BMF vom 17. 4. 2019, Steuerliche Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, BMF-010216/0002-IV/6/2019.

pflichtigen den Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes zu vereinfachen. Nach der Info hätte sich der Steuerpflichtige bereits vor Anschaffung oder Herstellung der Liegenschaft mit dem Mietenmarkt im geographischen Einzugsgebiet auseinandersetzen müssen und die Investitionsentscheidung erst anhand dieser Informationen treffen sollen.

4.4 Funktionierender Mietenmarkt und Marktmiete aus Sicht der Literatur

Im Schrifttum wurde vorwiegend die Frage diskutiert, wie ein funktionierender Mietenmarkt definiert wird und ob eine abstrakte Renditenberechnung im Vorfeld stets stattzufinden habe. Praktische Hinweise für den Steuerpflichtigen im Hinblick darauf, wie der Nachweis eines Marktes gelingen könnte (zB welche Unterlagen erforderlich sind, ob Gutachten erstellt werden sollten oder wie sich die Mieten vergleichbarer Objekte feststellen lassen), finden sich auch in den jeweiligen Literaturbeiträgen wenig.

*Pröll*⁹⁵ hält dazu eingangs fest, dass der VwGH nicht ganz allgemein auf das Vorliegen (irgend)eines Mietenmarktes abstelle, sondern dass die Investition in die betreffende Liegenschaft einem marktüblich agierenden Immobilieninvestor auch eine entsprechende Verzinsung des eingesetzten Kapitals versprechen müsse. Zudem verweist er auf die Ansicht des VwGH, nach der eine abstrakte Renditenberechnung dann vorzunehmen sei, wenn dem Steuerpflichtigen der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes misslingt. Es sei weiters für den Rechtsanwender aus der Rsp nicht erkennbar, wie ein funktionierender Mietenmarkt darzulegen sei, ohne eine Gegenüberstellung von (abstrakter) Renditemiete und ortsüblicher Marktmiete vorzunehmen. Die Abgabenbehörde habe allerdings bisher eine abstrakte Berechnung der Rendite schon deshalb vorgenommen, um die durch das umgekehrte Ertragswertverfahren aus dem Gesamtbetrag der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten (sog Sachwert) abgeleiteten Renditemiete der (sofern feststellbaren) ortsüblichen Marktmiete gegenüberzustellen. Aus dem Vergleich der errechneten Renditemiete und der ortsüblichen Marktmiete (Netto-Kaltmiete, die aus freiem Zusammenspiel von Angebot und Nachfrage bei Neuvermietung an Dritte resultiert) wäre die Annahme abgeleitet worden, dass ein funktionierender Mietenmarkt vorliegt. Gelingt es dem Steuerpflichtigen anhand des Vergleichswertverfahrens allerdings eine ortsübliche Marktmiete festzustellen, könne auch ohne Berechnung einer Renditemiete die Existenz eines funktionierenden Mietenmarktes nachgewiesen werden. Das würde nur dann als wahrscheinlich anzunehmen sein, wenn der aus der ortsüblichen Marktmiete er-

⁹⁵ *Pröll*, Eigens zur Vermietung errichtete Immobilien im (VwGH-)Licht des „funktionierenden Mietenmarktes“, BFGjournal 2017, 357 ff.

rechnete Ertragswert der Immobilie (zumindest) gleich hoch ist wie der Gesamtbetrag der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten. Die Berechnung des Ertragswertes stelle auf die ortsübliche Marktmiete, den sachgerechten Ansatz des Liegenschaftszinssatzes sowie die Bewirtschaftungskosten (in %), den Bodenwert und die Restnutzungsdauer ab.⁹⁶ Im Zuge des Vergleichswertverfahrens seien Liegenschaften heranzuziehen, die dem errichteten Mietobjekt vor allem bezüglich Gebäudegröße, Gebäudeart, Lage, Alter und Bauzustand möglichst weitgehend (idealerweise sogar 1:1) entsprechen und die auch entgeltlich zur Nutzungsüberlassung angeboten werden. Dies begründet *Pröll* mit Verweis auf die Rsp des VwGH, nach der der (nur) am Mietertrag interessierte und marktüblich agierende Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität für Vermietungszwecke errichten würde.⁹⁷ Es seien demnach Mietverträge im Hinblick auf sämtliche Eigenschaften, wie etwa Befristungen und Größe, zu vergleichen und entsprechend der Ansicht der Gerichte⁹⁸ auf die Marktgegebenheiten zu Beginn der Vermietung abzustellen. Mit Verweis auf *Prodinger*⁹⁹ verneint der Autor die Ansicht, bei mangelndem Vergleich von tatsächlich abgeschlossenen Mietverträgen den Vergleichsprozess anhand von am Markt befindlichen Angeboten (zB Anzeigen in Printmedien oder im Internet) abzuleiten.¹⁰⁰ Um den Ertragswert zu ermitteln, der ausschlaggebend für das Bestehen eines funktionierenden Mietenmarktes sein soll, müsse zudem der Liegenschaftszinssatz ermittelt werden.¹⁰¹ Kommt es zwischen dem somit berechneten Ertragswert der Immobilie und den Anschaffungs- bzw Herstellungskosten zu einem Fehlbetrag, ließe sich daraus die Nichtexistenz eines funktionierenden Mietenmarktes ableiten.

*Prodinger*¹⁰² stimmt der oben zitierten Auffassung im Hinblick darauf zu, dass der VwGH den Nachweis eines derartigen Marktes dem Steuerpflichtigen übertrage. Im Gegensatz zur Ansicht *Prölls*¹⁰³ sei allerdings aus der Judikatur des VwGH nicht abzuleiten, dass dieser Nachweis jedenfalls zu erbringen sei und sollte dieser nicht gelingen, auf eine abstrakte Renditeberechnung zurückzugreifen ist. *Prodinger* leitet aus der Rsp des VwGH¹⁰⁴ ab, dass zunächst auf die Renditemiete abzustellen sei. Dabei werde basierend auf den bekannten Kosten

⁹⁶ Siehe zur Berechnung das Beispiel bei *Pröll*, BFGjournal 2017, 362.

⁹⁷ Verweis auf VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256.

⁹⁸ Verweis auf VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256 und BFG 4. 5. 2017, RV/6100603/2016.

⁹⁹ *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 71.

¹⁰⁰ Mit Verweis auf die Rsp des BFG 4.5.2017, RV/6100603/2016.

¹⁰¹ Weiterführend zur Ermittlung des Liegenschaftszinssatzes bei umgekehrten Ertragswertverfahren siehe *Pröll*, Luxusvilla: Der Liegenschaftszinssatz bei „Umkehrung des Ertragswertverfahrens“ (Teil 1), ÖStZ 2015, 232 ff und *Pröll*, Luxusvilla: Der Liegenschaftszinssatz bei „Umkehrung des Ertragswertverfahrens“ (Teil 2), ÖStZ 2015, 253 ff.

¹⁰² *Prodinger*, SWK 2017, 1469 ff.

¹⁰³ *Pröll*, BFGjournal 2017, 358.

¹⁰⁴ Verweis auf VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0284 und VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256.

und anhand eines bestimmten passenden Zinssatzes die sich ableitende Renditemiete errechnet. Haben allerdings fremde dritte Immobilieninvestoren gleichartige Objekte, wie beispielsweise gehobene Einfamilienhäuser mit bestimmter Lage und Ausstattung und zu entsprechenden Kosten errichtet und werden diese Liegenschaften bestimmungsgemäß vermietet, spielt es keine Rolle, welche konkrete Rendite von eben diesen Investoren zu erreichen ist. Der Markt entscheide also, ob konkrete Investitionen fremdüblich durchgeführt werden. Die Marktmiete sei dann ausreichend hoch, sobald anhand eines entsprechenden Marktes festgestellt würde, dass vergleichbare Investitionen selbst durchgeführt wurden, wenn die Vermietung nur etwa 2 % Rendite erwarten lässt, im Vergleich aber nach abstrakter Berechnung eine Rendite von 3,5 % zugrunde zu legen wäre. Zusammenfassend hält der Autor fest, *„dass immer dann, wenn die Errichtung vergleichbarer Objekte mit anschließender Vermietung am Markt nachgewiesen werden kann, der entsprechende Markt offensichtlich existiert und die gezahlten Mieten auch im Vergleich zur Investitionssumme „akzeptiert“ werden. Diesen Nachweis muss der Steuerpflichtige erbringen.“*¹⁰⁵ Prodinger analysiert im Folgenden die Voraussetzungen, die der VwGH an den Markt und den Immobilieninvestor anlege. „Wirtschaftlich agierend“ heiße in diesem Zusammenhang, dass der Investor mit Gewinnerzielungsabsicht (nicht etwa *causa societatis* oder gemeinnützig) handelt. Entscheidend sei weiters, dass das langfristige Erzielen von Mieterträgen eindeutig im Vordergrund stehe, wobei auch andere Motive, von denen die Höhe der geforderten Miete abhängt, vorliegen dürfen. Es sei nicht zwingend notwendig, einen funktionierenden Mietenmarkt nachzuweisen; es stehe ja die abstrakte Renditemietenberechnung als Alternative zur Verfügung. Das Abstellen auf eine Marktmiete (falls vorhanden) könne jedoch für den Steuerpflichtigen Vorteile mit sich bringen. Auf das Berechnen des Ertragswertes¹⁰⁶ sei nicht zurückzugreifen, da dadurch einerseits wiederum ein abstrakter Zins eingeführt würde. Andererseits bedürfe es keinen Rückgriff auf diese Berechnung, wenn bekannt sei, dass vergleichbare Objekte zu Marktpreisen vermietet werden (der fremde dritte Investor akzeptiere in einem solchen Fall einen bestimmten Ertragswert und demnach eine bestimmte Rendite). Da sich der Vergleich mit konkreten Marktmieten und insbesondere die Vorlage von tatsächlich abgeschlossenen Mietverträgen angesichts des Fehlens von verfügbaren Daten meist als schwierig gestalten, wird entgegen der Ansicht Prölles wohl aus praktischen Überlegungen auf (allenfalls modifizierte) Angebotspreise zurückzugreifen sein.

¹⁰⁵ Prodinger, SWK 2017, 1471.

¹⁰⁶ Siehe dazu oben zur Ansicht Prölles.

Aufgrund eines jüngeren Erkenntnis des VwGH¹⁰⁷ stellt *Prodinger*¹⁰⁸ fest, dass sofern ein Mietenmarkt besteht, eine Errechnung eines Liegenschaftszinssatzes mit Ableitung eines Ertragswerts nicht stattzufinden habe.¹⁰⁹

Für *Prodinger*¹¹⁰ sei kommt, im Hinblick auf die Vergleichswertmethode zu bedenken, dass anhand einer ausreichenden Anzahl an Vergleichsobjekten eine Verkehrswertermittlung stattfinde. Dabei wären mindestens zehn, in speziellen Fällen sogar noch mehr Vergleichspreise einzuholen.

In einem späteren Beitrag stellt *Pröll*¹¹¹ wiederholt fest: *„Der Steuerpflichtige hat die „Vergleichsinvestoren“ zu bezeichnen bzw der Abgabenbehörde namhaft zu machen. Die „Vergleichsinvestments“ (zB neu errichtete Einfamilienhäuser zwecks Vermietung) „mit anschließender Vermietung“ (an fremde Dritte) sind – im Sinne eines qualifizierten Vergleichswertverfahrens – hinsichtlich aller wesentlichen wertbestimmenden Merkmale zu beschreiben. Zudem sind der Abgabenbehörde adäquate Unterlagen (Kaufverträge, Mietverträge, Bau- und Ausstattungsbeschreibungen, Baupläne etc) zur Verfügung zu stellen. Im Sinne einer tauglichen Beweisvorsorge ist sicherzustellen, dass das dokumentierte Zahlenmaterial (Anschaffungskosten der Vergleichsgrundstücke, Baukosten, Miete) im Nachhinein lückenlos offengelegt werden kann.“*¹¹² Dem Steuerpflichtigen sei bereits während der Planungs- und Errichtungsphase des Objekts anzuraten, geeignete Maßnahmen zu treffen, dass das erforderliche Zahlenmaterial der Behörde offengelegt werden kann. Der Autor kommt zum Schluss, sollten sich keine Vergleichsinvestitionen finden lassen, sei der Steuerpflichtige in Bedrängnis, da kein funktionierender Mietenmarkt unterstellt werden kann und darf.

ME ist im Ergebnis wohl der Ansicht *Prodingers* hinsichtlich der Ermittlung des Mietenmarktes der Vorzug zu geben. Ein Vergleich mit einer abstrakt berechneten Miete, etwa anhand des Ertragswertverfahrens, ist nach der Rsp des VwGH gerade nicht geboten. Lassen sich konkrete Mieten vergleichbarer Objekte am Mietenmarkt feststellen (was wie bereits dargelegt kein leichtes Unterfangen darstellt), kann daraus eine angemessene und fremdvergleichsfähige Miete iSd Rsp des VwGH abgeleitet werden. Das scheint auch dadurch gerechtfertigt, da *Pröll* in seinem späteren Beitrag zur Feststellung des funktionierenden Mietenmarktes

¹⁰⁷ VwGH 18. 10. 2017, Ra 2016/13/0050, Ra 2016/13/0033.

¹⁰⁸ *Prodinger*, SWK 2018, 437.

¹⁰⁹ AA noch *Pröll*, BFGjournal 2017, 359 und 361 f (samt Beispiel).

¹¹⁰ *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 71 mwN.

¹¹¹ *Pröll*, BFGjournal 2018, 190 ff.

¹¹² *Pröll*, BFGjournal 2018, 194 mwN.

nicht mehr auf die Berechnung des konkreten Ertragswerts der Immobilie und dem Vergleich zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abstellt. Es ist allerdings trotzdem festzuhalten, dass beide Autoren keine wesentlichen Aussagen darüber treffen, wie genau dem Steuerpflichtigen in der Praxis der Nachweis eines bestehenden Marktes mit einer entsprechenden Marktmiete gelingen wird können.

*Baumgartner/Berger/Leyrer*¹¹³ empfehlen in der Praxis zu Beginn der Vermietung ein (oder mehrere) Gutachten eines Immobiliensachverständigen über das Bestehen eines Mietenmarktes (und allenfalls der Marktmiete) erstellen zu lassen. Dieses Gutachten sei aber nur im Rahmen der freien Beweiswürdigung erheblich und könne nicht versprechen, dass der funktionierende Mietenmarkt damit auch zweifelsfrei festgestellt werden kann. Die Entrichtung der Renditemiete sei dann zu empfehlen, wenn zu Beginn kein Mietenmarkt zweifelsfrei vorhanden ist und um dahingehende Diskussionen mit der Finanzverwaltung hintanzuhalten.

Auch *Stangl/Widhalm*¹¹⁴ verstehen in der Marktmiete jene Miete, die für vergleichbare Objekte am Markt maximal erzielt werden könne. Es wäre jedoch dafür notwendig, Mietobjekte heranzuziehen, die der zu beurteilenden Liegenschaft im Hinblick auf Größe, Lage und Ausstattung tatsächlich weitestgehend entsprechen. Im Gegensatz zur Ansicht *Prodingers*¹¹⁵ weisen die Autoren darauf hin, dass im Rahmen einer Einzelfallbeurteilung selbst bei einigen wenigen Vergleichsimmobilien ein relevanter Markt bestehen kann, der maßgeblich für die entsprechende Marktmiete sei.

*Marschner*¹¹⁶ verweist auf die Rsp des VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre. Sollte demnach eine Immobilie vorliegen, die ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung des Gesellschafters bestimmt ist, könne man ggf auf das Fehlen eines funktionierenden Mietenmarktes schließen.

Zu dieser Ansicht ist jedoch anzumerken, dass es von der Rsp keine konkreten Hinweise zur Feststellung einer Immobilie gibt, die für die private Nutzung bestimmt ist (oder eben eine solche, die jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar ist), und daher ein weiterer unbe-

¹¹³ *Baumgartner/Berger/Leyrer*, Die Vermietung von Luxusimmobilien – ein „Dauerbrenner“ in der Beraterpraxis in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker*, SWK Spezial Einkommensteuer 2019 154.

¹¹⁴ *Stangl/Widhalm*, Die Nutzungsüberlassung von Wohnimmobilien durch Kapitalgesellschaften an deren Gesellschafter und die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum, in FS Tanzer, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem (2014) 187 f.

¹¹⁵ Siehe *Prodingner*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 71.

¹¹⁶ *Marschner*, Bewertung der Nutzungszuwendung der Privatstiftung nach der Renditemiete bei fehlendem funktionierendem Mietenmarkt, BFGjournal 2016, 390.

stimmter Begriff heranzuziehen wäre. Dies würde die Prüfung eines Mietenmarkts dementsprechend für den Steuerpflichtigen nicht erleichtern.

5 Abstrakte Renditemiete bei fehlendem funktionierenden Mietenmarkt

Die Berechnung der Rendite ist bei der Feststellung, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt und wenn ja, in welcher Höhe, in zweierlei Hinsicht relevant. Im Rahmen des Nachweises einen funktionierenden Mietenmarktes ist vor allem auch die Renditeerwartung eines fremden dritten Immobilieninvestors beachtlich. Wie oben bereits ausführlich dargelegt, muss nachgewiesen werden, dass auch ein fremder Investor die in Frage stehende Liegenschaft angeschafft oder erbaut hätte, um sie in Folge mit Gewinn zu vermieten. Gelingt der Nachweis, richtet sich die erwartete Rendite und dementsprechend das marktübliche Mietentgelt nach den Marktverhältnissen im geographischen Einzugsgebiet.

Kann kein Mietenmarkt für die Immobilie dargelegt werden, ist für die Beurteilung der (vermeintlichen) verdeckten Ausschüttung auf eine abstrakte Renditemiete zurückzugreifen, deren Grundsätze im Folgenden dargestellt werden.

Auch bei Angaben zur abstrakten Renditemiete im Falle des Fehlens eines funktionierenden Mietenmarktes hält sich der VwGH bedeckt. Nach der Rsp ist ein fremdüblicher Mietzins daraus abzuleiten, „*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*“.¹¹⁷ In einem folgenden Erkenntnis hat der VwGH präzisiert, „*dass mit der Renditeerwartung eines "marktüblich agierenden Immobilieninvestors" jene Rendite gemeint ist, "die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird". Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz der sich bei optimaler Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objekts) in Immobilien ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditezinssatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (idR in Abhängigkeit von den Marktverhältnissen beim Beginn der Vermietung) zu erzielen sein müsste.*“¹¹⁸

¹¹⁷ ZB VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003; dazu bereits oben.

¹¹⁸ Etwa VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256.

Wie die Renditemiete im konkreten Fall zu berechnen ist, ist aus der Judikatur des VwGH nicht eindeutig abzuleiten und auch im Schrifttum¹¹⁹ werden verschiedene Methoden erläutert. Die Unterschiede in den Berechnungsmethoden sind vor allem vor dem Aspekt bedeutsam, dass die errechnete Renditemiete nach den jeweiligen Methoden (umgekehrtes Ertragswertverfahren oder „Praktiker-Methode“) stark variieren kann.¹²⁰

5.1 Umgekehrtes Ertragswertverfahren

Das Ertragswertverfahren wird vor allem für bebaute Liegenschaften verwendet, deren Nutzungsbestimmung es ist, aus den Erträgen über die Bewirtschaftungskosten hinaus eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals zu erzielen, das durch den Verkehrswert der Immobilie repräsentiert wird.¹²¹ Beim umgekehrten Ertragswertverfahren wird nicht der Wert der Liegenschaft aus den Erträgen (den Mieten) errechnet, sondern die Miete anhand des Werts der Immobilie berechnet.¹²²

Die Finanzverwaltung nahm bisher die Berechnung der abstrakten Renditemiete anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens vor.¹²³ Diese Methode wurde vor allem auch in der Rsp des UFS¹²⁴ und des BFG¹²⁵ herangezogen und auch von Seiten der (finanzverwaltungsnahen) Literatur¹²⁶ vertreten. Auch der VwGH¹²⁷ akzeptierte bereits implizit die Berechnung der Vorinstanzen nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren.¹²⁸ Aufgrund der Komplexität des Ertragswertverfahrens finden sich allerdings in jüngeren Urteilen des BFG¹²⁹ Anzeichen dahingehend, eine Berechnung anhand einer einfacheren Methode durchzuführen (siehe dazu unten Punkt 5.4. „Neue Berechnungsmethode nach BFG 4. 5. 2017, RV/6100603/2016“), wobei der VwGH¹³⁰ keine Bedenken diesbezüglich erhob und die Berechnung des BFG als „ausführlich begründet“ erachtete.¹³¹

¹¹⁹ Siehe dazu zB *Stangl*, Wurzelausschüttung von Wohnimmobilien, SWK 2014, 513 f; *Tratlehner*, Die steuerliche Zurechnung von Luxusimmobilien (2015) 24 ff; *Pröll*, Nutzungsüberlassung eines Einfamilienhauses an den Begünstigten einer Privatstiftung, UFSaktuell 2004, 190 ff; *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 60 ff.

¹²⁰ Siehe dazu das mathematische Kalkulationsschema bei *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 66 ff.

¹²¹ *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷ (2017) 89.

¹²² *Stangl*, SWK 2014, 514.

¹²³ *Prodinger*, SWK 2017, 1469.

¹²⁴ ZB UFS 29. 5. 2013, RV/0481-S/12 mit Verweis auf UFS 9. 1. 2013, RV/0822-L/07.

¹²⁵ BFG 10. 6. 2014, RV/5101368/2010.

¹²⁶ *Pröll*, UFSaktuell 2004, 190 ff.

¹²⁷ VwGH 7. 7. 2011, 2007/15/0255 mit Verweis auf 23. 2. 2010, 2007/15/0003.

¹²⁸ Siehe dazu mit weiteren Nachweisen auch *Pröll*, Angemessenheits- bzw Marktkonformitätsprüfung bei Luxusimmobilien, BFGjournal 2015, 262 ff.

¹²⁹ BFG 4. 5. 2017, RV/6100603/2016.

¹³⁰ VwGH 22. 3. 2018, Ra 2017/15/0047.

¹³¹ Siehe dazu auch *Pröll*, BFGjournal 2018, 195.

Für die Berechnung nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren benötigt man zuerst den Gebäudewert, den Bodenwert, die Restnutzungsdauer sowie den Liegenschaftszinssatz.¹³² Die Erhebung des Liegenschaftszinssatzes wird dabei gewöhnlich von einem Sachverständigen durchzuführen sein.¹³³

Die Berechnung wird wie folgt ausgeführt: *„Anhand der Restnutzungsdauer und des Liegenschaftszinssatzes ergibt sich [...] ein Vervielfältigungsfaktor, anhand dessen sich der Gebäudewert in einen Jahresertrag umrechnen lässt. Diesem Jahresreinertrag ist sodann die Bodenwertverzinsung hinzuzurechnen, welche sich aus dem Produkt von Bodenwert und Liegenschaftszinssatz ergibt. Auf den so ermittelten Gesamtjahresreinertrag sind dann noch die Instandhaltungskosten, Verwaltungs- und nicht-umlagefähige Betriebskosten sowie das Mietausfallswagnis aufzuschlagen, um einen Jahresrohertrag („Nettokaltmiete“) ermitteln zu können.“*¹³⁴

Nach *Pröll/Nikolaus/Brückner*¹³⁵ sei anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens ebenfalls ein Zuschlag für mitvermietete Einrichtungsgegenstände zu berechnen, sofern kein Mietmarkt diesbezüglich nachgewiesen werden kann.

Auch *Prodinger*¹³⁶ nimmt an, dass die Renditemiete für Mobilien anhand desselben Schemas wie für Liegenschaften zu berechnen sei, ausgenommen sei (ex logo) jedoch die Bodenwertverzinsung. Aufgrund der höheren Verzinsung und der kürzeren Nutzungsdauer von beweglichem Vermögen werde sich eine weitaus höhere Renditemiete ergeben, die auch entsprechend verdient werden müsse. Kommt man zu dem Schluss, dass die Renditemiete für die Mobilien am Markt nicht erzielbar sei, dann wären die Wirtschaftsgüter nach Ansicht *Prodingers* dem außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft zuzuordnen. Wenn die Renditemiete für die Immobilie gerade noch am Markt zu erzielen ist und die Miete für die Einrichtungsgegenstände allerdings nicht (die Gesamtmiete würde also keine Deckung am Markt finden), stelle sich nach *Prodinger* die Frage, ob das Auswirkungen auf die Behandlung der Immobilie hat. Der Autor verneint die Ansicht des BFG, wonach eine Gesamtbeurteilung vorzunehmen sei

¹³² *Tratlechner*, Die steuerliche Zurechnung von Luxusimmobilien 27.

¹³³ *Stangl*, SWK 2014, 514.

¹³⁴ *Tratlechner*, Die steuerliche Zurechnung von Luxusimmobilien 27.

¹³⁵ Ausführlich und mit Beispielen *Pröll/Nikolaus/Brückner*, Möblierungszuschlag für mitvermietete Einrichtungsgegenstände bei einer Luxusvilla, SWK 2014, 834 ff; ebenso *Tratlechner*, Die steuerliche Zurechnung von Luxusimmobilien 27 f.

¹³⁶ *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 72 f.; siehe dazu auch *Prodinger*, SWK 2018, 438.

und die Immobilie folglich in den außerbetrieblichen Bereich der Gesellschaft zu verschieben ist. Es ergebe sich nach systematischen Überlegungen zur Judikatur des VwGH, dass die Wirtschaftsgüter getrennt zu betrachten sind.

Zur Veranschaulichung der Berechnung der Renditemiete anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens im folgenden ein Beispiel von Stangl¹³⁷:

„Für ein Einfamilienhaus mit einem Bodenwert von 200.000, einem Gebäudewert von 800.000, einer 80-jährigen Restnutzungsdauer und einem im konkreten Fall angemessenen Liegenschaftszinssatz von 2 % beträgt der Vervielfältigungsfaktor 39,74. In Umkehrung des Ertragswertverfahrens entspricht der Quotient aus Gebäudewert und Vervielfältigungsfaktor dem Jahresreinertrag. Dies ergibt den Wert von 20.130,85 (= 800.000 / 39,74). Dem ist die Bodenwertverzinsung, das ist das Produkt von Bodenwert und Liegenschaftszinssatz, hinzuzuzählen. Dies ergibt den Wert von 4.000 (= 200.000 x 0,02). Der Jahresreinertrag der Liegenschaft beträgt daher 24.130,85 (= 20.130,85 + 4.000,00). Unter der Annahme, dass im konkreten Fall die Instandhaltungskosten mit 8 % des Jahresrohertrags, die Verwaltungskosten mit 1 % des Jahresrohertrags und das Mietausfallswagnis mit 2 % des Jahresrohertrags bemessen werden können, ergibt sich ein Jahresrohertrag („Jahresnettokaltmiete“) von 27.113,32, was einem monatlichen Betrag von 2.259,44 entspricht.“

Bodenwert	200.000,00		
Gebäudeanteil	800.000,00		
Nutzungsdauer	80 Jahre		
Liegenschaftszinssatz	2,0 %		
Vervielfältiger	39,74		
Gebäudewert / Vervielfältiger			20.130,85
Bodenwert x Liegenschaftszinssatz			4.000,00
Summe (= Jahresreinertrag + Bodenwertverzinsung)		89 %	24.130,85
Mietausfallswagnis		2 %	542,27
Instandhaltungskosten		8 %	2.169,07
Verwaltungskosten		1 %	271,13
Jahresnettokaltmiete		100 %	27.113,32

Tabelle 1: Rechenbeispiel zur umgekehrten Ertragswertmethode

Quelle: Stangl, SWK 2014, 515

¹³⁷ Stangl, SWK 2014, 514 f.

5.2 „Praktikermethode“

Die sog „Praktikermethode“ bietet im Gegensatz zum umgekehrten Ertragswertverfahren eine einfachere Berechnungsmöglichkeit. Von einer Mietrendite spricht man im Allgemeinen dann, wenn man die jährlich erzielbaren Mieterträge (Nettomieteinnahmen exklusive Betriebskosten) in Relation zu den gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten setzt. Von Bruttomietrendite spricht man, wenn man weder Anschaffungsnebenkosten, wie etwa Eintragsgebühr oder Grunderwerbsteuer, noch die laufend anfallenden Kosten (Instandhaltungskosten, Betriebskosten, Reparaturkosten) einbezieht, sonst von Nettomietrendite.¹³⁸

In der Praxis erfolgt die Berechnung der Renditemiete oft aus dem Produkt von eingesetztem Kapital und der durchschnittlichen Rendite von Investitionen in vergleichbare Immobilien. Nimmt man also beispielsweise Anschaffungskosten in Höhe von EUR 1 Mio an und einen auf die konkrete Liegenschaft bezogenen Zinssatz von 4 %, dann beträgt die Jahresrenditemiete EUR 40.000.¹³⁹

In dem in der BMF-Info angeführten Beispiel zur Renditemiete wird unter Berücksichtigung der VwGH Judikatur (wo eine Rendite von 3 bis 5 % gefordert wird) die Berechnung anhand der Praktikermethode durchgeführt.¹⁴⁰ Es wäre demnach denkbar, dass die Finanzverwaltung in Zukunft die Berechnung eben nicht mehr vorwiegend anhand der umgekehrten Ertragswertmethode durchführt, sondern eine einfache Berechnung mittels der Praktikermethode für zulässig erachtet. Die genaue Berechnung wird sich aber wohl weiterhin nach den Umständen im konkreten Einzelfall richten.

5.3 Liegenschaftszinssatz

Dem anzuwendenden Liegenschaftszinssatz kommt sowohl beim umgekehrten Ertragswertverfahren als auch bei der Praktikermethode eine erhebliche Bedeutung zu.¹⁴¹ Dabei wird ausgedrückt, mit welcher Rendite ein Investor für das eingesetzte Kapital rechnet. Für die Festlegung des Zinssatzes ist dabei vorwiegend auf das Risiko der Liegenschaft einzugehen, wobei sich grundsätzlich geringes Risiko in einer niedrigen Verzinsung und höheres Risiko in einer höheren Verzinsung widerspiegelt.¹⁴²

¹³⁸ Stangl, SWK 2014, 513 f.

¹³⁹ Stangl, SWK 2014, 513 f.

¹⁴⁰ Siehe Info des BMF vom 17. 4. 2019, Steuerliche Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, BMF-010216/0002-IV/6/2019.

¹⁴¹ Tratlehner, Die steuerliche Zurechnung von Luxusimmobilien 31.

¹⁴² Stangl, SWK 2014, 515.

Für die Ermittlung kommen verschiedene Methoden in Betracht. Vom Hauptverband der allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen werden regelmäßig Zinssatzbandbreiten für verschieden Arten von Liegenschaften herausgegeben (je nach Lage können die Liegenschaftszinssätze dabei 1,5 bis 5,5 % betragen).¹⁴³ Diese stellen allerdings nur einen Richtwert dar und können daher meist nicht direkt übernommen werden. Zudem kann der Zinssatz auch durch Ableitung aus dem Zinssatz des Kapitalmarktes hergeleitet werden. Stehen Kaufpreise und Liegenschaftsreinerträge von vergleichbaren, gleich genutzten Gebäuden zur Verfügung, kann der Zinssatz auch iterativ berechnet werden durch Ableitung aus dem Immobilienmarkt.¹⁴⁴

Die Herleitung eines geeigneten Liegenschaftszinssatzes stellt eine besonders komplexe Aufgabe dar, die wohl am Geeignetesten von einem Sachverständigen durchgeführt wird.¹⁴⁵

5.4 Neue Berechnungsmethode nach BFG 4. 5. 2017, RV/6100603/2016

Wie bereits oben erwähnt, stellt die Berechnung der Renditemiete nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren kein einfaches Unterfangen für den Steuerpflichtigen dar, da einerseits der Liegenschaftszinssatz und auch die Restnutzungsdauer meist von einem Sachverständigen zu erheben sein wird. Aus diesem Grund hat das BFG eine anderweitige Berechnung vorgenommen, die auch vom VwGH in Folge nicht beanstandet wurde.¹⁴⁶

Nach dem Erkenntnis des BFG errechnet sich der Renditezinssatz aus einem Mittelwert zwischen Kapitalmarktzinssatz und Liegenschaftszinssatz.¹⁴⁷

5.4.1 Kapitalmarktzinssatz

Zu beachten ist bei einem Einfamilienhaus als Bewertungsobjekt, dass nominell gebundene Wertpapiere im Gegensatz zu Liegenschaften, bei welchen zB durch Mietpreisanpassungen die Inflation berücksichtigt werden könnte, keinen Schutz gegen Inflation bieten. Bei Festsetzung des Renditezinssatzes sind nur die Verhältnisse des Marktes bei Beginn der Vermietung maßgeblich, daher ist ein allfälliger Inflationsabschlag nicht zulässig und daher auszublenden.¹⁴⁸ Nach *Kranewitter*¹⁴⁹ ist ferner das Risiko einer Investition in eine Immobilie zu be-

¹⁴³ *Tratlechner*, Die steuerliche Zurechnung von Luxusimmobilien 32.

¹⁴⁴ *Tratlechner*, Die steuerliche Zurechnung von Luxusimmobilien 31 ff; *Stangl*, SWK 2014, 515 f; ausführlich zur Herleitung des Liegenschaftszinssatzes *Pröll*, ÖStZ 2015, 232 ff und 253 ff.

¹⁴⁵ *Stangl*, SWK 2014, 516.

¹⁴⁶ Siehe BFG 4. 5. 2017, RV/6100603/2016 und VwGH 22. 3. 2018, Ra 2017/15/0047.

¹⁴⁷ *Leyrer/Luka*, Renditezinssatz bei fehlendem Mietenmarkt, SWK 2019, 101.

¹⁴⁸ *Leyrer/Luka*, SWK 2019, 102.

¹⁴⁹ *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷ 99.

rücksichtigen. Dieses Risiko, das etwa die Gefahr von Konjunkturschwankungen einbezieht, findet sich meist in einem Zuschlag auf den Kapitalmarktzinssatz wieder. Da allerdings hier wiederum zukünftige Überlegungen miteinbezogen werden, ist ein solcher Zuschlag wohl ebenfalls nicht beachtlich.¹⁵⁰

Der angepasste Kapitalmarktzinssatz beinhaltet den Basiszinssatz, einen Immobilitätszuschlag und einem Bewirtschaftungszuschlag. Der Liegenschaftszinssatz an sich drückt jene Rendite aus, die ein Investor für das eingesetzte Kapital erwartet, mithin ist er mit der langfristigen Veranlagung festverzinslicher Wertpapiere vergleichbar. Den Basiszinssatz bildet folglich die umlaufgewichtete Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (UDRB) und beträgt für das zweite Quartal 2018 0,359 % (2006 als Sekundärmarktrendite bei 3,66 %).¹⁵¹ Aufgrund der mangelnden Mobilität von Liegenschaften (im Gegensatz zu Wertpapieren) liegt die erwartete Rendite von Immobilien über der aus festverzinslichen Wertpapieren. Hier schlägt *Kranewitter*¹⁵² einen Immobilitätszuschlag von bis zu 1 % vor. Sog Bewirtschaftungskosten, wie etwa Betriebskosten oder Instandhaltungskosten, werden im Liegenschaftszinssatz nicht berücksichtigt, daher ist ein angemessener Bewirtschaftungszuschlag hinzuzurechnen. Nach der Ansicht des BFG unter Berufung auf Literaturmeinungen¹⁵³ wird dieser bei neueren Immobilien mit 0,5 % der (Gebäude)Herstellungskosten angenommen. Abhängig von Bauart und Bauzustand des Objekts wäre bei älteren Wohnhäusern auch ein Zuschlag zwischen 0,5 und 1,5 % denkbar.¹⁵⁴ Mitüberlassene Wirtschaftsgüter sind entgegen der Berechnung des BFG allerdings in den Kosten nicht einzubeziehen. Auch auszuklammern wären nach *Leyrer/Luka*¹⁵⁵ bei Festsetzung des Bewirtschaftungszuschlags die Anschaffungskosten von Grund und Boden.

Im zweiten Quartal 2018 (Zeitpunkt der VwGH Entscheidung) wäre die kapitalmarktorientierte Vergleichsrendite nach *Leyrer/Luka*¹⁵⁶ mit 1,71 % anzusetzen.

¹⁵⁰ *Leyrer/Luka*, SWK 2019, 102.

¹⁵¹ Die UDRB bezieht sich auf den Zeitpunkt der Entscheidung. Im zweiten Quartal 2019 beträgt diese 0,016 % siehe <https://www.oenb.at/isaweb/report.do?report=2.11.2> (abgerufen am 30. 9. 2019).

¹⁵² *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷ 100.

¹⁵³ Verweis auf *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁶ (2010) 91.

¹⁵⁴ *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷ 93.

¹⁵⁵ *Leyrer/Luka*, SWK 2019, 102 f.

¹⁵⁶ *Leyrer/Luka*, SWK 2019, 103; Basiszinssatz 0,359 % + Immobilitätszuschlag 1 % + gewichteter Bewirtschaftungszuschlag – unter der Annahme, dass der Gebäudeanteil 70 % beträgt – 0,35 %.

5.4.2 Liegenschaftszinssatz

Hier wird für den angepassten Liegenschaftszinssatz der Liegenschaftszinssatz um einen Inflationszuschlag sowie einen Bewirtschaftungszuschlag erhöht.¹⁵⁷

Der Liegenschaftszinssatz drückt, wie bereits erwähnt, jene Rendite aus, die ein Investor aus dem eingesetzten Kapital erwartet. Dieser richtet sich nach Art und Lage des zu bewertenden Gebäudes. Aus der Logik der Rentenrechnung ist abzuleiten, dass je niedriger die Verzinsung ist, umso höher wird der Vervielfältiger und dementsprechend der Wert der baulichen Anlage und umgekehrt. Nach Ansicht des BFG sind grundsätzlich darin auch Wertsteigerungs- und Verwertungschancen abgebildet. Je höher diese Chancen sind, desto eher wird sich der Anleger auch mit einer geringen laufenden Verzinsung abfinden. Bei der Vergleichsrendite sind allerdings diese Aspekte nicht einzubeziehen, daher muss sich *e contrario* die heranzuziehende Rendite an der oberen Bandbreite der veröffentlichten Zinsbandbreite richten.¹⁵⁸ *Leyrer/Luka*¹⁵⁹ weisen darauf hin, dass anlehnend an die Rsp des VwGH dies auch dadurch gerechtfertigt sein könne, dass der VwGH von einer optimalen Veranlagung ausgeht.

In hochwertigen bis sehr guten Lagen sind Liegenschaftszinssätze für Einfamilienhäuser in einer Bandbreite von 3 bis 4 % anzunehmen. Der Mittelwert liegt daher bei 3,5 %. Man könne nach *Leyrer/Luka*¹⁶⁰ allerdings auch andenken, sich an der unteren Bandbreite zu orientieren und einzelfallbezogen einen Zuschlag für das Objekt- bzw Standort- (bis 0,4 %), Sanierungs- und Modernisierungs- (bis 0,2 %) sowie Drittverwendungsrisiko (bis 0,4 %) verrechnen.

Zusätzlich sind ein Inflationszuschlag (dazu siehe oben) von 0,5 % sowie ein Bewirtschaftungszuschlag in Höhe von 0,5 % (gewichtet 0,35 %; siehe auch oben) zu berücksichtigen. Die Vergleichsrendite beläuft sich daher auf 4,35 %¹⁶¹ und der Mittelwert aus beiden Berechnungsvarianten liegt bei rund 3,03 %. Im Hinblick auf den geringen Kapitalmarktzinssatz im Jahr 2018 liegt der (Brutto)Renditesatz am unteren Ende der vom VwGH geforderten Bandbreite.¹⁶²

Dieser Renditesatz ist auf die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Immobilie, ggf unter Abzug der Vorsteuern, anzuwenden. Die Bruttorendite wäre in diesem Fall auf

¹⁵⁷ *Leyrer/Luka*, SWK 2019, 103.

¹⁵⁸ *Leyrer/Luka*, SWK 2019, 103.

¹⁵⁹ *Leyrer/Luka*, SWK 2019, 103

¹⁶⁰ *Leyrer/Luka*, SWK 2019, 103 f.

¹⁶¹ Liegenschaftszinssatz 3,5 % + Inflationszuschlag 0,5 % + Bewirtschaftungszuschlag gewichtet 0,35 %.

¹⁶² *Leyrer/Luka*, SWK 2019, 104.

eine Nettorendite ohne Umsatzsteuer umzurechnen. Der Vorteil aus der Überlassung zur Nutzung kommt *pro rata temporis* zugute.¹⁶³

6 Betriebliche und außerbetriebliche Sphäre einer Kapitalgesellschaft

Es stellte sich im Schrifttum und der Judikatur des VwGH bereits seit längerem die Frage, ob bei Kapitalgesellschaften Vermögensmehrungen oder -minderungen vorstellbar sind, die abgesehen von verdeckten Einlagen gem § 8 Abs 1 KStG oder verdeckten Ausschüttungen gem § 8 Abs 2 KStG nicht als betrieblich veranlasst gelten und somit bei der Einkünfteermittlung der Gesellschaft unberücksichtigt bleiben. Sollte keine betriebliche Veranlassung gegeben sein, spricht man diesbezüglich von der „außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften“.¹⁶⁴

Zuerst stellte sich vorwiegend die Frage, ob auf Kapitalgesellschaften die Liebhabereigrundsätze aus dem EStG anwendbar sind. Nach hA im Schrifttum¹⁶⁵ und der Praxis der Finanzverwaltung¹⁶⁶ kann eine nicht ertragsfähige Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft ein Fall der außerbetrieblichen Sphäre sein. Vor der Prüfung einer allfälligen Liebhabereitätigkeit ist aber jedenfalls zu untersuchen, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt und ob nach Neutralisierung ebendieser überhaupt noch die Betätigung als Liebhaberei angesehen werden kann. Meist wird wohl eine nicht ertragsfähige Tätigkeit aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Gründen unterhalten und sofern auch die sonstigen Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung erfüllt sind, ergibt sich die körperschaftsteuerliche Unbeachtlichkeit der Verluste bereits aus § 8 Abs 2 KStG und nicht aus dem Institut der Liebhaberei.¹⁶⁷ Ist eine Liebhabereitätigkeit anzunehmen, kommt es zur körperschaftsteuerlichen Unbeachtlichkeit aller Vermögensveränderungen, die im Zusammenhang mit der Betätigung stehen. Die einkommensteuerlichen Grundsätze zu Einlage und Entnahme sind bei Verschieben von Vermögenswerten zwischen Liebhaberei- und betrieblicher Sphäre anzuwenden.¹⁶⁸

¹⁶³ Leyrer/Luka, SWK 2019, 104.

¹⁶⁴ Stangl/Widhalm, in FS Tanzer 182, auch König/Stangl, „Außerbetriebliche Sphäre“ von Kapitalgesellschaften in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011) 61 f.

¹⁶⁵ Etwa Naux in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 7 Rz 177 ff mwN.

¹⁶⁶ LRL 2012 Rz 138 ff.

¹⁶⁷ Stangl, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften (2004) 74 ff.

¹⁶⁸ König/Stangl in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung 65 f.

Das sog „Penthouse-Erkenntnis“¹⁶⁹ (oder auch als „Meilensteinerkenntnis“ bezeichnet) aus dem Jahr 2000 erweiterte die Diskussion zur außerbetrieblichen Sphäre einer Kapitalgesellschaft auf die Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie der Gesellschaft an einen Gesellschafter.¹⁷⁰

In der zitierten Entscheidung hat eine GmbH eine Wohnung erworben, die zuvor vom Gesellschafter-Geschäftsführer bewohnt und ihm danach (als Dienstwohnung) vermietet wurde. Die Betriebsprüfung ist zur Ansicht gelangt, dass die Anschaffung *causa societatis* erfolgt ist und dementsprechend AfA, Investitionsfreibetrag und Fremdkapitalzinsen nicht abzugsfähig seien. Weiters läge eine verdeckte Ausschüttung vor. Der VwGH hat (im Sinne der Betriebsprüfung) erkannt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft eines Wirtschaftsgutes nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen zu ermitteln ist, da gem § 7 Abs 2 KStG die einkommensteuerlichen Normen ins Körperschaftsteuerrecht übernommen werden. Demnach ist nur notwendiges Betriebsvermögen, was objektiv dem Betrieb gewidmet ist. Wird die Wohnung als Dienstwohnung überlassen, ist zu prüfen, ob auch einem fremden Arbeitnehmer eine solche überlassen worden wäre.¹⁷¹ Beim Gesellschafter-Geschäftsführer kann eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen vereinbarten und fremdüblichen Mietentgelt vorliegen, selbst wenn die Immobilie nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH gehört.¹⁷²

In einer Reihe von Folgeerkenntnissen¹⁷³ bestätigte der VwGH die ergangene Rsp zur außerbetrieblichen Sphäre im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung einer Immobilie der Gesellschaft an den Gesellschafter.¹⁷⁴ Demnach ist die Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden, wenn ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis wurzelt. Wie genau diese gesellschaftsrechtliche Veranlassung auszusehen hat, hat sich im Laufe der VwGH Judikatur geändert (siehe dazu unten).

¹⁶⁹ VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169,0170.

¹⁷⁰ Stangl/Widhalm, in FS Tanzer 182; auch König/Stangl in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung 62.

¹⁷¹ Prodinger, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 18 ff.

¹⁷² Marschner/Renner, GeS 2013, 459.

¹⁷³ VwGH 24. 6. 2004, 2001/15/0002; VwGH 30. 6. 2005, 2001/15/0081; VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091; siehe zu den einzelnen Judikaten im Detail etwa Prodinger, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 20 ff.

¹⁷⁴ Im Erkenntnis vom 19. 4. 2007, 2005/15/0020, 21 judizierte der VwGH, dass diese Grundsätze auch bei Anmietung von Wirtschaftsgütern durch die Gesellschaft vom Gesellschafter zur Anwendung kommen können. Dies wird wohl zu weitgehend sein. Siehe dazu König/Stangl in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung 71 und Prodinger, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 26 f.

In den jüngeren Erkenntnissen des VwGH zur Nutzungsüberlassung einer Immobilie der Gesellschaft an den Anteilsinhaber findet sich kein Hinweis mehr auf eine mögliche Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre (das letzte Erkenntnis, das noch auf außerbetriebliches Vermögen explizit Bezug nimmt ist vom 19. 3. 2013, 2009/15/0215). Die Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter wird vorwiegend anhand eines funktionierenden Mietmarktes auf das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung hin untersucht.¹⁷⁵

6.1 Außerbetriebliche Sphäre einer Kapitalgesellschaft

Ob eine Kapitalgesellschaft überhaupt eine außerbetriebliche Sphäre haben kann, ist seit jeher umstritten. Kritisiert wurden in der Literatur vor allem mit welchen Argumenten der VwGH den außerbetrieblichen Bereich begründet und welche Folgen die Annahme einer solchen auf Ebene der Gesellschaft verursacht.

Kritisch gewürdigt wurde in der Literatur¹⁷⁶ zunächst, dass der VwGH davon abgegangen ist, durch das Gesellschafterverhältnis bedingte Aufwendungen über die Gestaltung der verdeckten Ausschüttung gem § 8 Abs 2 KStG zu lösen. Durch die fehlende betriebliche Veranlassung wurde die außerbetriebliche Sphäre argumentiert.¹⁷⁷

Von *Stangl*¹⁷⁸ ins Treffen geführt wurde vor allem, dass es unsachlich sei, den Erwerb eines Wirtschaftsgutes auf seine gesellschaftsrechtliche Veranlassung zu überprüfen. Die Frage, ob konkrete Umstände ihre Ursache in der Gesellschafterstellung haben, sei über die Prüfung der Angemessenheit oder Unangemessenheit zu lösen. Die Maßstäbe der Angemessenheitsprüfung wären im Wesentlichen der Fremdvergleich und die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers. Es sei somit im Erwerbszeitpunkt nicht per se die Veranlassung zu hinterfragen, sondern ob der Erwerb dem Grunde nach fremdüblich ist bzw ob ein ordentlicher Geschäftsführer eine solche Investition getätigt hätte. Wird demnach das Wirtschaftsgut im Rahmen einer ertragsfähigen Betätigung (also nicht etwa Liebhaberei) verwendet, gäbe es keinen Grund, dass der Erwerb nicht fremdüblich sei oder ein ordentlicher Geschäftsführer einen solchen nicht getätigt hätte. Es müsse auch gänzlich unerheblich sein, ob dieses Wirtschaftsgut im Rahmen des Unternehmensgegenstandes eingesetzt wird oder ob sonstiges Einkommen damit erzielt werden soll. Es stehe der Kapitalgesellschaft hinsichtlich steuerlicher

¹⁷⁵ Siehe etwa VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256.

¹⁷⁶ Etwa *Bruckner*, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003, 110; *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften.

¹⁷⁷ *Blasina*, Wirtschaftliches Eigentum und „Ausschüttung an der Wurzel“, in FS Tanzer, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem (2014) 148.

¹⁷⁸ *Stangl*, Der VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2005, 39 ff.

Zwecke grundsätzlich frei, selbst zu bestimmen, wie sie Einkommen erzielt. Aufgrund des Trennungsprinzips dürfe auch nicht darauf abgestellt werden, ob bereits bei Erwerb die Absicht besteht, das Wirtschaftsgut einem Gesellschafter zur Verfügung zu stellen.

Es ist allerdings anzumerken, dass sich die zitierte Ansicht *Stangls* auf Judikate aus den Jahren vor 2006 bezieht. In seiner neueren Rechtsprechungslinie¹⁷⁹ hat der VwGH den Erwerb oder die Herstellung der Immobilie nicht per se auf die gesellschaftsrechtliche Veranlassung hin überprüft und auch der Unternehmensgegenstand war nicht erheblich. Der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes und der Vergleich mit der Markt- oder ggf Renditemiete sind Ausfluss des Fremdvergleichsgrundsatzes.

6.2 Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre einer Kapitalgesellschaft

In älteren Erkenntnissen¹⁸⁰ war noch von Bedeutung, ob die Gesellschaft dieselbe Immobilie auch für einen fremden Arbeitnehmer als Dienstwohnung angeschafft oder hergestellt hätte. Ist das nicht der Fall, könnte daraus die gesellschaftsrechtliche Veranlassung abgeleitet werden. Von dieser Rechtsprechungslinie ging der VwGH allerdings insofern ab, als selbst bei Kapitalgesellschaften ohne Dienstnehmer eine fremdübliche Gestaltung möglich ist sowie dann, wenn die Vermietung die einzige Betätigung der Gesellschaft ist.¹⁸¹

Ob der Unternehmensgegenstand der Gesellschaft einen Einfluss auf die Zuordnung hat, wurde nicht einheitlich beantwortet. *Zorn*¹⁸² meint, dass der sonstigen Tätigkeit der Gesellschaft insofern eine Bedeutung zukommt, als bei einer in der Vermietung von Wohnobjekten tätigen GmbH wohl eher eine betriebliche Veranlassung argumentiert werden könne im Vergleich zu einer in der Produktion tätigen GmbH.¹⁸³

AA ist etwa *Mair*¹⁸⁴, die zwar drauf hinweist, dass der VwGH den Geschäftsgegenstand erwähnt, dieser aber für die Zuordnung keine Rolle spielen sollte. Dieser sei nämlich nicht konstant gleichbleibend, sondern ergebe sich aus der jeweiligen von der Körperschaft ausgeübten betrieblichen Tätigkeit. Es könne dadurch auch potentiell zu einer Ungleichbehandlung kom-

¹⁷⁹ Etwa VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256.

¹⁸⁰ ZB VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169, 0170.

¹⁸¹ VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0139 mit Verweis auf 19. 10. 2011, 2008/13/0046.

¹⁸² *Zorn*, VwGH neuerlich zum Privatvermögen einer GmbH, RdW 2007, 620.

¹⁸³ Siehe dazu auch *König/Stangl* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung 73.

¹⁸⁴ *Mair*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, RdW 2012, 625.

men, wenn aufgrund des Unternehmensgegenstandes bei einer Kapitalgesellschaft auf außerbetriebliches Vermögen geschlossen würde und bei einer anderen hingegen nicht.

Im Zusammenhang mit der Zuordnung einer Immobilie zur außerbetrieblichen Sphäre als wesentlich und richtungsweisend kann das Erkenntnis vom 16. 5. 2007, 2005/14/0083 angesehen werden. In dieser Entscheidung wurden vom VwGH die Voraussetzungen zur Verschiebung eines Gebäudes in die außerbetriebliche Sphäre präzisiert.¹⁸⁵ Zum ersten Mal führte der VwGH aus: *„Es ist zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und deren Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, andererseits. Werden erstere Gebäude zwar dem Gesellschafter vermietet, aber zu einem unangemessen niedrigen Mietzins, spricht dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung - zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieteträge) der Kapitalgesellschaft.“* [...] *Die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung des Wohngebäudes als Teil des außerbetrieblichen Vermögens bedarf einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich [...].*¹⁸⁶

Der VwGH stellte in dem Erkenntnis bereits klar, dass die Nutzungsüberlassung von Wohnobjekten an den Gesellschafter zu fremdunüblichen Bedingungen regelmäßig nicht die Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft zur Folge hat. Die Immobilie bleibt dann im Betriebsvermögen und es ist eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen, die die fremdunübliche Miete auf ein fremdübliches Maß anhebt. Die Immobilie muss bereits ihrer Erscheinung nach für den Gesellschafter bestimmt sein, um in die außerbetriebliche Sphäre zu gelangen. Der VwGH nannte dafür als Beispiele, dass die Gebäude etwa besonders repräsentativ oder auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt sind. Wann die Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre stattfinden soll, blieb aber im Wesentlichen weiterhin unklar.¹⁸⁷

¹⁸⁵ Blasina, in FS Tanzer, 144.

¹⁸⁶ VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083.

¹⁸⁷ König/Stangl in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung 71 f.

Die erste Kategorie bilden jederzeit im betrieblichen Geschehen etwa durch Vermietung einsetzbare Gebäude. Im betrieblichen Geschehen einsetzbar sind diese, wenn sie im Betriebsbereich einer sinnvollen Nutzung zugänglich sind. Das kann einerseits der Fall sein, wenn es sich um ein Betriebsgebäude handelt. In Diskussion stehen hier allerdings vorwiegend solche Immobilien, die für Wohnzwecke dem Gesellschafter überlassen werden, allenfalls für private und betriebliche Zwecke gemischt genutzt werden. Ein Einsatz der Immobilie im betrieblichen Bereich kann daher vorwiegend in der Vermietung bestehen. „Jederzeit“ einsetzbar bedeutet, dass die Liegenschaft auch so an einen Dritten vermietet werden kann, wie sie dem Gesellschafter überlassen wird.¹⁸⁸

Die zweite Kategorie umfasst Gebäude, die zB besonders repräsentativ oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Anteilsinhabers zugeschnitten sind, sodass sie zur privaten Nutzung bestimmt sind (gesellschaftsrechtliche Veranlassung). Was genau als besonders repräsentativ gilt, lässt sich anhand der Judikatur nicht eindeutig festlegen. Es spielen beispielsweise die Lage (etwa Seenähe), die Größe des Grundstücks (mehrere tausend m²) sowie des Gebäudes (mehrere hundert m²) oder die Ausstattung (zB Penthouse, gediegene Ausstattung) eine Rolle.¹⁸⁹ Ob eine Verkehrsauffassung darüber bestehen kann, was als besonders repräsentativ zu gelten hat, scheint zweifelhaft. Es ist auf regionale Unterschiede und Gegebenheiten Bedacht zu nehmen, wie etwa attraktive Innenstadtlagen oder strukturschwache Regionen. Auch kann sich im Laufe der Zeit ändern, was als besonders repräsentativ bzw luxuriös gilt.¹⁹⁰ Spezielle Wohnbedürfnisse des Anteilsinhabers spiegeln sich etwa in eigenwilligen Bauausführungen, problematischen Grundrisslösungen bzw Architektur oder der Tatsache wider, dass der Mieter fremdunübliche Einflussnahme auf die Gestaltung der Immobilie nimmt.¹⁹¹ Es kann jedoch argumentiert werden, dass alle individuell gestalteten Gebäude (Grundriss bzw Ausstattung und Einrichtung) dieses Kriterium zunächst erfüllen würden. Es wäre aber in Folge nicht ausgeschlossen, diese Gebäude an Dritte zu vermieten.¹⁹²

Bei der Beurteilung, ob ein Gebäude als besonders repräsentativ oder luxuriös einzustufen ist, seien nach *Prodinger*¹⁹³ weder Größe noch Ausstattung, sondern insgesamt die Gestaltung der Liegenschaft in architektonischer Hinsicht und die Verwendung entsprechender (hochwertiger) Materialien und damit einhergehend die Hinnahme erhöhter Baukosten für Sonderlösun-

¹⁸⁸ *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 53 f.

¹⁸⁹ *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁶ § 8 Tz 206/8.

¹⁹⁰ *Stangl*, SWK 2014, 512.

¹⁹¹ *Marschner/Renner*, GeS 2013, 467 mwN zur Rsp.

¹⁹² *Stangl*, SWK 2014, 512.

¹⁹³ *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 59.

gen ausschlaggebend. Es sei allerdings darauf Bedacht zu nehmen, dass selbst solche relativ teuren Gebäude bei entsprechend geringer Miete vermietbar sind. Eine Liegenschaft sei nach Ansicht *Prodingers* nur dann im betrieblichen Geschehen einsetzbar, wenn die Investition wirtschaftlich als sinnvoll zu erachten ist. Liege die Verzinsung des eingesetzten Kapitals beispielsweise bei 0,5 % (erzielbare Miete in Relation zu den investierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten), hätte ein ordentlicher Geschäftsführer eine solche Investition nicht getätigt. Maßgebendes Kriterium für die Zuordnung sei, ob eine vernünftige Rendite erzielbar ist, was bei besonders teuren Objekten zu hinterfragen wäre, da diese eine entsprechende Rendite nicht ermöglichen können.

Weiterhin ungeklärt blieb jedoch die Frage, ob die fremdübliche Nutzungsüberlassung das Verschieben des Wirtschaftsgutes in den außerbetrieblichen Bereich ausschließen kann. Die Aufklärung diesbezüglich folgte mit dem Erkenntnis vom 23. 2. 2010, 2007/15/0003, nach dem die grundlegende Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung die fremdunübliche Gestaltung des Rechtsverhältnisses ist. Eine Zuordnung in den außerbetrieblichen Bereich kann also dann nicht vorkommen, wenn die (Miet)Vereinbarung einem Fremdvergleich standhält.¹⁹⁴ Daran ändert auch die konkrete Gestaltung der Immobilie nichts: Wird selbst das besonders repräsentative oder nach den Bedürfnissen des Anteilsinhabers ausgestaltete Objekt zu fremdüblichen Konditionen dem Gesellschafter zur Nutzung überlassen, liegt keine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel bzw die Zuordnung zum außerbetrieblichen Bereich vor.¹⁹⁵

AA ist noch *Pröll*¹⁹⁶, der auf die Ansicht der Finanzverwaltung verweist und meint, eine auf die individuellen Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnittene Wohnung, die einer betrieblichen Nutzung nicht zugänglich ist, sei ins außerbetriebliche Vermögen zu verschieben, unabhängig davon, ob der der Gesellschafter einen angemessenen Mietzins zahle oder nicht.

Eine Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre ist nach der Rsp des VwGH¹⁹⁷ zudem dann nicht möglich, wenn im Verfahren (von Seiten der Finanzbehörde) keine Feststellungen dazu

¹⁹⁴ *König/Stangl* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung 72; so bereits auch *Zorn*, RdW 2007, 620.

¹⁹⁵ *Stangl/Widhalm*, in FS Tanzer 183; *Kofler*, Kriterien für das Vorliegen „außerbetrieblichen Vermögens“ einer Kapitalgesellschaft, GeS 2010, 92.

¹⁹⁶ *Pröll*, Außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft – Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Gesellschafterebene, ÖStZ 2009, 291.

¹⁹⁷ VwGH 19. 3. 2013, 2009/15/0215.

getroffen werden, dass die Wohnung schon ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist.

Berücksichtigt man nunmehr die Entscheidungen des VwGH zum außerbetrieblichen Bereich einer Kapitalgesellschaft, lässt sich festhalten, dass der Fremdüblichkeit vor allem im Hinblick auf die Höhe des vereinbarten und tatsächlich bezahlten Mietentgelts eine wesentliche Bedeutung zukommt. Die Relevanz der Unterscheidung zwischen „jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar“ und „für die Privatnutzung des Gesellschafters bestimmt“ ist mE aufgrund der jüngeren Judikatur des VwGH¹⁹⁸ nur mehr (wenn überhaupt) von untergeordneter Bedeutung. In den zitierten Erkenntnissen stellt das Höchstgericht für die Beurteilung einer verdeckten Ausschüttung nur mehr auf die Höhe des vereinbarten Mietzinses (ggf auch die unentgeltliche Überlassung) im Vergleich zur angemessenen Miete und auf das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes für Heranziehung einer Marktmiete ab. Eine Liegenschaft, die besonders luxuriös ist oder die eigens für den Gesellschafter (hochwertig) ausgestattet wurde, wird meist keinen entsprechenden Mietenmarkt aufweisen können (siehe dazu und zu den Schwierigkeiten des Nachweises eines funktionierenden Mietenmarktes oben Punkt 4 „Funktionierender Mietenmarkt und Marktmiete“). Die konkrete Ausgestaltung der Immobilie (ob besonders repräsentativ oder nach den Bedürfnissen des Gesellschafters ausgestattet) findet dementsprechend bereits auch in der Renditeerwartung des fremden dritten Investors ihre Berücksichtigung, die zum Vergleich herangezogen wird.¹⁹⁹ Wird die Renditemiete geleistet, kann die Immobilie aufgrund der fremdüblichen Vermietung nicht mehr der außerbetrieblichen Sphäre zugeordnet werden. Die konkrete Ausgestaltung ändert nichts an der Betriebsvermögeenseigenschaft der Immobilie.

Dem Steuerpflichtigen wird es in der Praxis anzuraten sein, bei Anschaffung oder Herstellung einer Immobilie durch die Gesellschaft zur Vermietung an den Anteilsinhaber stets eine abstrakte Renditeberechnung vorzunehmen und die berechnete Renditemiete als Basis für den vereinbarten Mietzins heranzuziehen. Bei Leistung eines fremdüblichen Entgelts kann keine verdeckte Ausschüttung im Zusammenhang mit der Vermietung vorliegen und auch das Verschieben in die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft (und den damit zusammenhängenden strittigen Folgen) ist nicht möglich. Bei Leistung der Renditemiete ist somit auch der schwierige Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes nicht mehr zu erbringen, es

¹⁹⁸ Siehe zB VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256; VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050; VwGH 31.01.2018, Ra 2015/15/0006.

¹⁹⁹ Siehe dazu auch die Ansicht *Prodingers*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 59.

können Auseinandersetzungen mit der Finanzbehörde hintangestellt und langwierige Verfahren vermieden werden.

6.3 Konsequenzen der Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre

Von der Rsp und auch in der Literatur bisher wenig diskutiert ist die Frage, welche Folgen das Verschieben von Vermögensgegenständen in den außerbetrieblichen Bereich hat. Dabei sind einerseits die Folgen einer verdeckten Ausschüttung zu beachten und andererseits auf die Fragen einzugehen, wie die Veräußerung der Immobilie steuerlich zu beurteilen ist bzw wie die Mieteinnahmen auf Ebene der Gesellschaft zu behandeln sind.

Grundsätzlich werden verdeckte Ausschüttungen auf Ebene der Gesellschaft und auf Ebene des Anteilsinhabers getrennt betrachtet. Die Rechtsfolgen treten auf Ebene der Körperschaft unabhängig davon ein, ob sie auch beim Empfänger der Einkünfte steuerlich zu erfassen sind.²⁰⁰

6.3.1 Konsequenzen auf Ebene des Anteilsinhabers

Einheitlich beantwortet wird nunmehr die Frage, in welcher Höhe auf Seiten des Anteilsinhabers eine verdeckte Ausschüttung vorliegen kann. Die bisherige Ansicht der Finanzverwaltung, nach der die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als ausgeschüttet angesehen wurden, wurde durch die BMF-Info vom 17. 4. 2019 zur steuerlichen Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien als überholt festgestellt und eine verdeckte Ausschüttung kann folglich nur mehr in Höhe der Differenz zwischen fremdüblicher Miete (ggf Marktmiete oder sonst Renditemiete) und vereinbarter Miete angenommen werden. Auch das wirtschaftliche Eigentum verbleibt jedenfalls bei der die Immobilie erwerbenden Gesellschaft.²⁰¹

Auf Ebene des Anteilsinhabers gibt es durch die Verschiebung der Immobilie in den außerbetrieblichen Bereich nach der Änderung der Ansicht der Finanzverwaltung per se keine spezifischen Auswirkungen mehr. Das bedeutet, es kommt zu keiner Ausschüttung in Höhe der gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Vorteilszuwendungen, die *causa societatis* erfolgen, können beim Gesellschafter einen Einkünftetatbestand des EStG erfüllen und somit

²⁰⁰ Raab/Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁶ § 8 Tz 207 mwN.

²⁰¹ Siehe dazu bereits oben und Info des BMF vom 17. 4. 2019, Steuerliche Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, BMF-010216/0002-IV/6/2019.

steuerpflichtig sein. Im Zusammenhang mit verdeckten Ausschüttungen wird vorwiegend § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG zur Anwendung gelangen.²⁰²

Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte zählen, wird danach beurteilt, ob die Beteiligung im Privat- oder im Betriebsvermögen gehalten wird. Bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft stellen die Vorteilszuwendungen Einkünfte aus Kapitalvermögen gem § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG dar. Ist der Anteil an einer Kapitalgesellschaft Teil von Betriebsvermögen, sind die Einnahmen steuerlich als Einkünfte des Betriebes zu werten.²⁰³

Vorteilszuwendungen an dem Gesellschafter nahestehende Personen wurzeln ebenfalls in der Gesellschafterstellung und werden somit dem Gesellschafter zugerechnet. Die nahestehende Person wird meist keinen Einkünftetatbestand erfüllen, allerdings kann eine Schenkungsmeldung gem § 121a BAO notwendig sein.²⁰⁴

Die Erhebung bei inländischen Kapitalerträgen erfolgt gem § 93 Abs 1 EStG durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer). Die Höhe der KEST hängt davon ab, wer diese letztendlich wirtschaftlich trägt. Erfolgt dies bei einer verdeckten Ausschüttung durch den Empfänger (Schuldner), dann beträgt sie 27, 5 % (§ 27a Abs 1 Z 2 EStG). Trägt die ausschüttende Körperschaft wirtschaftlich die KEST, dann beläuft sich diese auf 37,93 % des Ausschüttungsbetrages (die Übernahme der Steuer stellt dann wiederum eine Vorteilsgewährung dar)^{205 206}.

6.3.2 Konsequenzen auf Ebene der Gesellschaft

Im Gegensatz dazu sind die Folgen der Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre auf Ebene der Gesellschaft durchaus strittig. Wird die Immobilie nach den oben angeführten Grundsätzen dem außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft zugeordnet, ergibt sich aufgrund der fehlenden Betriebszugehörigkeit auf Ebene der Gesellschaft, dass Betriebsausgaben (und Betriebseinnahmen)²⁰⁷ im Zusammenhang mit der Immobilie grundsätzlich steuerneutral sind. Daher sind die Normalabschreibung, die Teilwertabschreibung und die Fremdkapitalzinsen sowie alle übrigen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Liegenschaft stehen steuer-

²⁰² Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG²⁶ § 8 Tz 215.

²⁰³ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG²⁶ § 8 Tz 217 ff.

²⁰⁴ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG²⁶ § 8 Tz 227.

²⁰⁵ Siehe etwa BFG 9. 5. 2014, BFG RV/7100622/2009.

²⁰⁶ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG²⁶ § 8 Tz 230, 230/6.

²⁰⁷ AA ist die Finanzverwaltung, die die Nutzungsüberlassung im Rahmen der nichtbetrieblichen Einkunftsarten als steuerbar erachtet; siehe dazu unten.

lich nicht abzugsfähig.²⁰⁸ Auf Ebene der Gesellschaft ist auch eine Korrektur der Vorteilszuwendung nach Maßgabe des § 8 Abs 2 KStG nicht notwendig und auch nicht zulässig. Eine verdeckte Ausschüttung kann dementsprechend nur die steuerrelevante Sphäre einer Kapitalgesellschaft betreffen.²⁰⁹

*Kirchmayr-Schliesselberger*²¹⁰ weist darauf hin, dass es im Hinblick auf § 8 Abs 2 KStG grundsätzlich unbeachtlich sein sollte, ob im Rahmen der Nutzungsüberlassung eine Miete vom Gesellschafter tatsächlich entrichtet wird oder nicht. Die Judikatur des VwGH führe allerdings zu einem steuerlichen Vorteil, wenn bei Nichtentrichtung der Renditemieten die Immobilie in den außerbetrieblichen Bereich verschoben wird. Die „Vermietungsrenditen“ (bei Annahme der Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich) wären bei der Kapitalgesellschaft steuerlich unbeachtlich und „nur“ beim Gesellschafter als verdeckte Ausschüttung aufzugreifen. Im Gegensatz dazu würde bei tatsächlicher Entrichtung der (abstrakt berechneten) Renditemieten nach Ansicht des VwGH kein außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft vorliegen und die Renditemieten seien auf Ebene der Gesellschaft „normal“ zu versteuern. Nach Ansicht *Kirchmayr-Schliesselbergers* zeige dieses unsystematische Ergebnis, dass eine außerbetriebliche Sphäre im Ertragsteuerrecht entbehrlich ist.

6.3.3 Konsequenzen auf Ebene der Gesellschaft im Veräußerungsfall

Wird die Immobilie dem außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft zugerechnet, stellt sich die Frage, wie im Veräußerungsfall der Veräußerungserlös steuerlich zu behandeln ist.

Die Judikatur des VwGH hatte sich bisher nicht dazu geäußert, welche Folgen eine Veräußerung der Immobilie auf Seiten der Kapitalgesellschaft mit sich bringt.

Die KStR 2013 halten in Rz 436 fest, dass eine Besteuerung von Veräußerungsüberschüssen von Wirtschaftsgütern, die der außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen sind, nur nach Maßgabe der §§ 27, 29, 30 und 31 EStG eintrete. Anders zu beurteilen wäre allerdings eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel. Nach den KStR 2013, die in diesem Zusammenhang das Vorliegen einer außerbetrieblichen Sphäre noch mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilsinhaber gleichzusetzen versuchten, hielten zur Veräußerung Folgendes fest:

²⁰⁸ *Pröll*, ÖStZ 2009, 291.

²⁰⁹ *Kirchmayr* in *Leitner*, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² 152 f.

²¹⁰ *Kirchmayr* in *Leitner*, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² 157 f; mit Verweis auf VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0139, VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003 und VwGH 19. 10. 2011, 2008/13/0046.

*„Sollte der Anteilsinhaber in weiterer Folge die Immobilie in das wirtschaftliche Eigentum der Körperschaft „rückübertragen“, ist darin eine Einlage der Immobilie [gem § 4 Abs 1 EStG] in das Betriebsvermögen der Körperschaft zu sehen. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn die Immobilie durch die Körperschaft veräußert wird“.*²¹¹

*Marschner/Renner*²¹² kritisieren diese fiktive Einlage in das Betriebsvermögen dahingehend, dass ein Transfer der Liegenschaft in das Betriebsvermögen mit einer Wesensänderung (zB Beseitigung der speziell auf die Bedürfnisse des Anteilsinhabers zugeschnittene, die Marktgängigkeit verhindernde, Beschaffenheit) einhergehen müsse, die nicht allein aufgrund der Veräußerungshandlung eintrete. Die Steuerpflicht könne nicht als Betriebseinnahme erfasst werden, sondern sei nach den §§ 30 ff EStG zu beurteilen. Weiters erfordere eine Einlage als zwingendes Tatbestandsmerkmal eine Zuwendungshandlung durch den Gesellschafter, welche nach der Auffassung in den KStR 2013 Rz 638 nur fingiert werde.²¹³

Auch *Pröll*²¹⁴ ist der Meinung, die ertragsteuerlichen Grundsätze für den außerbetrieblichen Bereich seien anzuwenden, daher sei eine Besteuerung des Gewinnes iSd §§ 30 f EStG vorzunehmen. Er verweist allerdings darauf, dass bei Luxusimmobilien das Gewinnrealisat meist eher gering (wenn überhaupt ein Gewinn entsteht) ausfallen wird. Aufgrund der Ausrichtung nach dem individuellen Geschmack des Gesellschafters würde der Verkehrswert einer Luxusimmobilie deutlich unter ihrem Sachwert liegen und auch die Herstellungskosten würden von potentiellen Käufern nicht vollkommen honoriert werden.

In diesem Sinne argumentieren auch *Leyrer/Luka*²¹⁵, dass bei Annahme einer außerbetrieblichen Sphäre die konsequente Auslegung der Rsp zur Folge hätte, den Veräußerungsgewinn nach den Grundsätzen zu den außerbetrieblichen Einkünften zu besteuern.

Die Finanzverwaltung geht nunmehr in der BMF-Info vom 17. 4. 2019 zur steuerlichen Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien davon aus (im Einklang mit Rz 436 der KStR 2013), dass die Veräußerung des Wohnobjekts bei der Kapi-

²¹¹ KStR 2013 Rz 638.

²¹² *Marschner/Renner*, GeS 2013, 471 f.

²¹³ Siehe auch *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁶ Rz 206/23.

²¹⁴ *Pröll*, ÖStZ 2009, 292 ff mwN.

²¹⁵ *Leyrer/Luka*, Renditemiete als geeigneter Gradmesser für die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums? – Rechtsauffassung des BMF nicht in Judikatur gedeckt, ÖStZ 2017, 527.

talgesellschaft im Rahmen der nichtbetrieblichen Einkünfte steuerbar ist.²¹⁶ Es würden dementsprechend die §§ 30 ff EStG zur Anwendung gelangen. Diese Ansicht steht in einem gewissen Widerspruch zur Einkünfteumwandlung des § 7 Abs 3 KStG, nach dem alle Einkünfte einer Kapitalgesellschaft den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind.²¹⁷

Es könnte mE darauf geschlossen werden, dass die Finanzverwaltung eine Zweiteilung der Einkünftermittlung bei der Veräußerung der Liegenschaft annimmt: In einem ersten Schritt sind die Einkünfte der Veräußerung gem §§ 30 ff EStG zu ermitteln und erst in einem zweiten Schritt werden die so ermittelten Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet und der Besteuerung unterzogen.

Für diese Ansicht spricht auch der veröffentlichte Begutachtungsentwurf²¹⁸ zum Wartungserlass der KStR 2013. Darin wird vonseiten der Finanzverwaltung klargestellt, dass im Zusammenhang mit einer allfälligen Veräußerung des Objekts, „*die so ermittelten Einkünfte [...] gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu veranlagern*“ sind.

Bereits *Bruckner*²¹⁹ argumentiert (im Sinne der neuen Ansicht der Finanzverwaltung) mit Hinweis auf die Transformationsvorschrift des § 7 Abs 3 KStG für eine Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinnes nach den §§ 30 und 31 EStG. Eine Folge aus der Vorschrift des § 7 Abs 3 KStG könnte nach ihm darin bestehen, dass das Wirtschaftsgut eine juristische Sekunde vor der Veräußerung wieder dem Betriebsvermögen zugeführt und ein allfälliger Veräußerungsgewinn nach § 12 EStG übertragen würde.

*Stangl*²²⁰ führt zur Veräußerung von Wirtschaftsgütern der außerbetrieblichen Sphäre²²¹ mit Verweis auf die Regelungen der KStR 2001 Rz 613 aus, dass eine Besteuerung nach den Bestimmungen der §§ 29 Z 1²²², 30²²³ und 31²²⁴ EStG nicht zutreffend sei, da durch die Zurechnungsvorschrift des § 7 Abs 3 KStG ausgeschlossen ist, dass eine Kapitalgesellschaft

²¹⁶ Info des BMF vom 17. 4. 2019, Steuerliche Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, BMF-010216/0002-IV/6/2019.

²¹⁷ Siehe zur Einkünfteumwandlung *Naux* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 7 Rz 163 ff.

²¹⁸ https://www.bmf.gv.at/steuern/KStR_2013_-_Wartung_2019_-_Begutachtungsentwurf.pdf?71prz5 (abgerufen am 30. 9. 2019).

²¹⁹ *Bruckner*, ÖStZ 2003, 110 ff.

²²⁰ *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften 148 ff.

²²¹ *Stangl* verwendet den Begriff der „einkünfteirrelevanten Sphäre“; siehe dazu *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften 4 f.

²²² idF BGBl I 2003/71.

²²³ idF BGBl I 2001/59.

²²⁴ idF BGBl I 2001/2.

andere Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.²²⁵ Es stelle sich nur die Frage, ob der Veräußerungserlös zu steuerpflichtigen Einkünften aus Gewerbebetrieb führt oder körperschaftsteuerlich unbeachtlich bleibt. Entscheidendes Kriterium sei nach den Grundsätzen des Veranlassungsprinzip (das auch schon über die Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre entscheidet), ob die Veräußerung des Wirtschaftsgutes betrieblich veranlasst ist und dann gem § 7 Abs 3 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Die Veräußerung *causa societatis* erworbener Liegenschaften stelle gerade einen Vorgang dar, der nicht direkt dem Gesellschafter zu gute kommt, daher sei nach *Stangl* kein Grund ersichtlich, warum diese nicht vom Einkommensbegriff von Kapitalgesellschaften erfasst sein sollen. Anlässlich bzw eine juristische Sekunde vor der Veräußerung müssen nach Ansicht des Autors die Wirtschaftsgüter vom außerbetrieblichen in den betrieblichen Bereich verschoben werden. Die Überführung in das Betriebsvermögen stelle eine Einlage nach § 4 Abs 1 EStG dar.²²⁶

Der Ansicht *Stangls* folgend sei auch nach *Mair*²²⁷ der Veräußerungsgewinn nach § 7 Abs 3 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu besteuern, wenn die Veräußerung an sich betrieblich veranlasst ist und eine Einlage (eine juristische Sekunde vor der Veräußerung) in den betrieblichen Bereich anzunehmen ist.

6.3.4 Nutzungsüberlassung bei Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre

Einigkeit besteht darüber, dass bei einer Liegenschaft, die dem außerbetrieblichen Bereich angehört, Betriebsausgaben wie insbesondere die AfA, die Fremdkapitalzinsen und Instandhaltungskosten bei der Gesellschaft steuerlich nicht abzugsfähig sind. Diese Auffassung ergibt sich bereits aus dem sog Meilensteinerkenntnis vom 20. 6. 2000, 98/15/0169, 0170.²²⁸ Im Gegensatz dazu ist die Frage, wie die Mieteinnahmen gesellschaftsseitig zu behandeln sind, in der Judikatur und im Schrifttum uneinheitlich beantwortet und ist auch hinsichtlich ihrer steuerlichen Auswirkungen durchaus ungeklärt.

Nach der BMF-Info vom 17. 4. 2019 zur steuerlichen Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien ist die Nutzungsüberlassung (sowie die Veräußerung des Wohnobjekts, siehe oben) im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten steuer-

²²⁵ Die KStR 2001 gingen ebenso wie die neuere Ansicht der Finanzverwaltung davon aus, dass eine Veräußerungsbesteuerung im Rahmen der nichtbetrieblichen Einkunftsarten vorzunehmen ist.

²²⁶ Siehe auch *König/Stangl* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung 77 f.

²²⁷ *Mair*, RdW 2012, 625.

²²⁸ Siehe etwa *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften 143; *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 79.

bar. Auch hier ist wieder auf die Anordnung des § 7 Abs 3 KStG Bedacht zu nehmen, nach der eine Kapitalgesellschaft nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen kann.

Um der Einkünfte transformation nicht zu widersprechen, kann mE wiederum unterstellt werden, dass die Finanzverwaltung in einem ersten Schritt die Mieteinkünfte gem § 28 EStG feststellt, um diese danach in Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu transferieren. Ist die Nutzungsüberlassung bei der Gesellschaft gem § 28 EStG steuerbar, müssten konsequenterweise auch die Ausgaben, die mit der Immobilie in Zusammenhang stehen, steuerlich als Werbungskosten abzugsfähig sein.

Hier kann wieder auf den Begutachtungsentwurf zum Wartungserlass der KStR 2013 verwiesen werden. Die Finanzverwaltung stellt darin klar, dass auch die Einkünfte bei der Nutzungsüberlassung der Immobilie nach den Bestimmungen zu den nichtbetrieblichen Einkunftsarten zu ermitteln und danach gem § 7 Abs 3 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu veranlagern sind.²²⁹

AA ist im Hinblick auf die Einkünfte transformation *Stangl*²³⁰. Es wäre nach dem Wortlaut der Bestimmung zwar möglich, dass eine Kapitalgesellschaft im Rahmen rein vermögensverwaltender Tätigkeiten Einkünfte bezieht, die vor Anwendung der Transformationsbestimmung des § 7 Abs 3 KStG als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu beurteilen wären. Es wäre zunächst der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach den für Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte maßgeblichen Normen zu bestimmen. Dieses Ergebnis wäre sodann in Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu transferieren. Damit würde die Umqualifizierung der nichtgewerblichen Einkünfte in Einkünfte aus Gewerbebetrieb erst bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte zum Tragen kommen. Das bedeute, dass nur das zahlenmäßige Ergebnis der Ermittlung der übrigen Einkunftsarten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt würde. Die Auswirkung der Einkünfte transformation belaufe sich nach diesem Verständnis lediglich auf eine Umbenennung der übrigen Einkunftsarten in Einkünfte aus Gewerbebetrieb. *Stangl* verneint im Hinblick auf die Rsp des VwGH²³¹, dass bei Kapitalgesellschaften die Einkünfte zunächst nach den Grundsätzen zu den außerbetrieblichen Einkünften zu ermitteln wären, um sie erst in einem zweiten Schritt in Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu transformieren.

²²⁹ https://www.bmf.gv.at/steuern/KStR_2013_-_Wartung_2019_-_Begutachtungsentwurf.pdf?71prz5 (abgerufen am 30. 9. 2019).

²³⁰ *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften 19 f mwN.

²³¹ Verweis auf VwGH 18. 2. 1999, 97/15/0018; VwGH 24. 2. 2000, 96/15/0062.

*Stangl*²³² hingegen erachtet es als verfehlt, die vereinbarten Mietzinszahlungen bei der Gesellschaft bei mangelnder Betriebsvermögenseigenschaft der Immobilie als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem § 28 EStG anzunehmen, da diese Ansicht § 7 Abs 3 KStG widerspräche. Er meint, die Einnahmen müssten körperschaftsteuerlich gänzlich unbeachtlich bleiben, weil das Wohnobjekt aus der Sphäre der Einkommenserzielung der Kapitalgesellschaft ausscheide und daher die in diesem Zusammenhang stehenden Vermögensmehrungen gleich zu behandeln wären wie die Vermögensminderungen. Einen Vergleich zieht *Stangl* zum Bereich der Liebhaberei, bei der auch die Einnahmen aus der Liebhabereitätigkeit bei Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens nicht berücksichtigt würden. Es sei demnach „*bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern, die aufgrund einer rein gesellschaftlich veranlassten Anschaffung oder Herstellung nicht dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind, [...] aus körperschaftsteuerlicher Sicht auch unerheblich, ob der Gesellschafter an die Gesellschaft überhaupt ein Nutzungsentgelt leistet und wenn ja, wie hoch dieses Nutzungsentgelt ist*“.²³³

Der Autor stellt weiters Überlegungen dahingehend an, ob die geleisteten Mietzahlungen als Gesellschaftereinlagen gem § 8 Abs 1 KStG behandelt werden könnten. Es sei aber für die Annahme einer Einlage maßgeblich, dass eine Vorteilsgewährung des Gesellschafters an die Gesellschaft vorliegt, die ein Dritter so nicht einräumen würde (gesellschaftsrechtliche Veranlassung auf Seiten des Gesellschafters) und im Hinblick auf die Einlage auch eine subjektive Absicht auf Vorteilsgewährung gegeben ist. Das wäre aber bei der Nutzungsüberlassung von außerbetrieblichem Vermögen nicht der Fall: Aus Sicht des Anteilsinhabers würde die Leistung aufgrund der schuldrechtlichen Vereinbarung eben nicht *causa societatis* erfolgen, es sei denn, er würde ein fremdunüblich hohes Mietentgelt bezahlen.²³⁴ Somit könnte nach Ansicht *Stangls* im Zusammenhang mit den Mieteinnahmen auch keine Gesellschaftereinlage gem § 8 Abs 1 KStG angenommen werden.²³⁵

²³² *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften 143 f.

²³³ *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften 144.

²³⁴ Wie bereits oben dargelegt, ist bei Zahlung einer (mindestens) fremdüblichen Miete die Annahme der Verschiebung des Wohnobjekts in die außerbetriebliche Sphäre durch die neuere Judikatur des VwGH und die Ansicht der Finanzverwaltung wohl nicht gedeckt; siehe dazu auch *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² 52 f, der mit Verweis auf die Rsp des VwGH davon ausgeht, dass eine fremdunüblich hohe Miete eine Wurzelausschüttung verhindere, da die Fremdüblichkeit aus der Sicht des Vermieters zu entscheiden sei. Nach *Prodinger* könne in diesem Fall ggf eine verdeckte Einlage vorliegen.

²³⁵ *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften 145 f.

*Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*²³⁶ vertreten die Auffassung, es könne aus der Rsp nicht abgeleitet werden, dass eine Behandlung nach den Grundsätzen zu den außerbetrieblichen Einkünften erforderlich sei. Es würden gesellschaftsseitig keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem § 28 EStG erzielt werden, sondern zu einer vollkommenen Einkünfteirrelevanz des Gebäudes kommen. Vielmehr wäre aus der Judikatur abzuleiten, ausgabenseitig die Betriebsausgaben als nicht abzugsfähig zu behandeln, während einnahmeseitig sowohl der Ansatz des bezahlten Mietzinses als Betriebsannahme als auch eine Erfassung der Differenz zwischen fremdüblichen und vereinbarten Entgelt als fiktive Einnahmen entfielen.²³⁷

Auch *Prodinger*²³⁸ hält die vertretene Ansicht in der BMF-Info zur steuerlichen Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien für nicht richtig. Ist das Objekt der außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnen, läge eine irrelevante Sphäre vor, wie dies auch etwa bei Annahme von Liebhaberei gilt. Mit Verweis auf die Rsp des VwGH²³⁹ stellt der Autor klar, dass steuerneutral eben nicht außerbetrieblich heiße. Würde außerbetriebliches Vermögen vorliegen, so wären damit auch keine Steuerwirkungen mehr verbunden.

Die tatsächlich bezahlten Mietentgelte seien nach *Pröll*²⁴⁰ hingegen als steuerneutrale Einlagen zu erfassen und wären nur einer außerbilanziellen Abrechnung zugänglich.

6.3.5 Nutzungsüberlassung und Liebhaberei

Ein weiterer berücksichtigungswürdiger Aspekt ist die Frage, ob die Vermietung als Liebhabereitätigkeit angesehen werden kann. Liebhaberei liegt grundsätzlich dann vor, wenn eine Tätigkeit ausgeübt wird, die dauerhaft nicht dazu geeignet ist, einen Gesamtüberschuss abzuwerfen. Die Betätigung kommt bei der Körperschaft nicht als Einkunftsquelle in Betracht. Es sind weder (ausnahmsweise auftretende) Gewinne als Einkünfte zu erfassen noch Verluste ausgleichs- oder vortragsfähig.²⁴¹

Kommt es durch die Vermietung von Immobilien an Anteilsinhaber zu dauerhaften Werbungskostenüberschüssen, kann neben der Frage der Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre auch die Frage nach dem Vorliegen von Liebhaberei bedeutsam sein.²⁴² Allerdings ist zu

²³⁶ *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, SWK 2013, 1225.

²³⁷ So auch *Bruckner*, ÖStZ 2003, 110 ff.

²³⁸ *Prodinger*, taxlex 2019, 202.

²³⁹ VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083.

²⁴⁰ *Pröll*, ÖStZ 2009, 291.

²⁴¹ *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³⁰ (30. Lfg 2017) § 7 KStG Rz 151.

²⁴² *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁶ § 8 Rz 206/26.

beachten, dass die Einkünfteermittlung der Liebhabereibeurteilung vorgelagert ist. Das bedeutet, bei Vorliegen einer gewinnerhöhenden verdeckten Ausschüttung bezieht sich die Prüfung der Liebhaberei erst auf das Ergebnis nach Zurechnung der verdeckten Ausschüttung. Erst wenn danach noch ein Verlust gegeben ist, kann Liebhaberei angenommen werden.²⁴³ Im Zusammenhang mit der Überlassung einer Wohnimmobilie wird meist von einer „kleinen Vermietung“ gem § 1 Abs 2 Z 3 LVO auszugehen sein, daher liegt der Beurteilung eines Gesamtüberschusses ein Zeitraum von 20 bzw 23 Jahren zugrunde.²⁴⁴

Auf Ebene der Gesellschaft schließen sich die Annahme einer verdeckten Ausschüttung und die der Liebhaberei gegenseitig aus. Bei der Körperschaft selbst ist eine verdeckte Ausschüttung nicht ergebniskorrigierend anzusetzen, wenn ein Gesamtüberschuss im absehbaren Zeitraum trotz Ansatzes von höheren fremdüblichen Mieteinnahmen nicht erzielbar ist und demnach keine Einkunftsquelle auf Seiten der Gesellschaft vorliegt.²⁴⁵

Eine verdeckte Ausschüttung kann auf Ebene des Gesellschafters selbst bei Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle (Liebhaberei) auf Ebene der Gesellschaft angenommen werden. Die steuerliche Erfassung der Vorteilszuwendung beim Anteilsinhaber ist somit ungeachtet der Liebhabereibeurteilung der Tätigkeit bei der Körperschaft zu beurteilen.²⁴⁶

7 Conclusio

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass durch die BMF-Info zur steuerlichen Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien²⁴⁷ die bisher größte Streitfrage zwischen Judikatur sowie Schrifttum einerseits und Ansicht der Finanzverwaltung andererseits im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung einer Immobilie einer Kapitalgesellschaft an Gesellschafter aus dem Weg geräumt wurde.

Die ertragsteuerliche Konsequenz der Wurzelausschüttung in voller Höhe der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten der Liegenschaft und Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Gesellschafter, die noch in den KStR 2013 in den Rz 637 und 638 festgesetzt wird, wurde durch die BMF-Info überarbeitet und an die Judikatur des VwGH angepasst.

²⁴³ LRL Rz 135; Renner/Strimitzer/Vock, KStG³⁰ § 7 KStG Rz 186.

²⁴⁴ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG²⁶ § 8 Rz 206/26.

²⁴⁵ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG²⁶ § 8 Rz 206/27, 252/1 ff.

²⁴⁶ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG²⁶ § 8 Rz 206/27, 254/4.

²⁴⁷ Info des BMF vom 17. 4. 2019, Steuerliche Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, BMF-010216/0002-IV/6/2019.

Die neuere Judikaturlinie zur Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie fokussiert sich primär auf das Vorliegen und die Höhe einer verdeckten Ausschüttung. Diese wird vorwiegend anhand des Bestehens eines funktionierenden Mietenmarktes gemessen und die vereinbarte Miete (ggf wird die Immobilie sogar unentgeltlich überlassen) zwischen Gesellschaft und Anteilsinhaber mit der Marktmiete verglichen. Wird eine Miete tatsächlich geleistet und ist diese geringer als die Marktmiete, liegt in der Differenz eine verdeckte Ausschüttung vor. Durch die vom VwGH in diesem Zusammenhang geforderte Beweislastumkehr hat der Steuerpflichtige den Nachweis zu erbringen, dass ein Mietenmarkt im konkreten Fall vorhanden ist. Da aber weder eindeutig geklärt ist, wann ein solcher Mietenmarkt besteht und anhand welcher Unterlagen dieser vom Steuerpflichtigen zweifelsfrei festgestellt werden kann, besteht hier weiter eine gewisse Rechtsunsicherheit und der Nachweis wird in aller Regel auch nicht gelingen.

Die verdeckte Ausschüttung ist anhand einer abstrakt berechneten Renditemiete zu beurteilen, wenn sich kein funktionierender Mietenmarkt feststellen lässt. Sollte eine Kapitalgesellschaft daher eine Liegenschaft für ihren Anteilsinhaber anschaffen oder herstellen, um diese dann an ihn zu vermieten, ist es ratsam, die vereinbarte Miete zu Beginn der Vermietung an eine entsprechende Renditemiete anzupassen. Bei einer solchen Vorgehensweise ist weder der schwierige Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes vom Steuerpflichtigen gefordert noch kann die Immobilie dem außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft (mit ihren strittigen Folgen) zugeordnet werden.

Eine Verschiebung der Immobilie in das außerbetriebliche Vermögen der Kapitalgesellschaft ist nur in außergewöhnlichen Konstellationen denkbar. Allein aus dem Grund, dass die Renditemiete nicht geleistet wird, lässt sich allerdings nicht (sozusagen als Automatismus) eine Zuordnung zum außerbetrieblichen Bereich begründen.

Die Rsp des VwGH zum außerbetrieblichen Bereich einer Kapitalgesellschaft hat sich zwar seit dem Penthouse-Erkenntnis²⁴⁸ weiterentwickelt und es wurden weitere Kriterien für die Zuordnung herausgearbeitet, jedoch finden sich in den neueren Entscheidungen keine Aussagen mehr über eine solche. Es kann mE daraus geschlossen werden, dass der VwGH das Eintreten der durchaus drastischen Maßnahme der Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich aus den früheren Entscheidungen versucht einzuschränken. Bis auf weiteres wird aller-

²⁴⁸ VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169,0170.

dings das grundsätzliche Bestehen einer solchen, bis sich der VwGH explizit dagegen ausspricht, nicht weggedacht werden können. Neben der Frage, ob eine Kapitalgesellschaft überhaupt eine außerbetriebliche Sphäre haben kann, bleibt weiterhin ungeklärt, welche Konsequenzen die Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre aufseiten der Gesellschaft mit sich bringt. Die eindeutige Klärung der Fragen, wie beispielsweise die Veräußerung der Immobilie im außerbetrieblichen Vermögen ertragsteuerlich zu behandeln ist oder wie die laufenden Nutzungsentgelte bei der Gesellschaft ertragsteuerlich zu erfassen sind, bleibt abzuwarten.

8 Literaturverzeichnis

8.1 Monografien und Kommentare

Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz¹ (2011)

Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶ (2010)

Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷ (2017)

Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz 2016² (2016)

Prodinger, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² (2017)

Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988) (26. Lfg 2015)

Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988) (30. Lfg 2017)

Stangl, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften (2004)

Tratlehner, Die steuerliche Zurechnung von Luxusimmobilien (2015)

Treer/Mayr, ÖStZ Spezial – Der Salzburger Steuerdialog 2008 (2008)

8.2 Beiträge in Sammelwerken

Baumgartner/Berger/Leyrer, Die Vermietung von Luxusimmobilien – ein „Dauerbrenner“ in der Beraterpraxis, in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker*, SWK Spezial Einkommensteuer 2019 (2019)

Blasina, Wirtschaftliches Eigentum und „Ausschüttung an der Wurzel“, in FS Tanzer, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem (2014)

Kirchmayr, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in *Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² (2014)

König/Stangl, „Außerbetriebliche Sphäre“ von Kapitalgesellschaften, in *Achatz/Kofler/Tumpel* (Hrsg), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011)

Stangl/Widhalm, Die Nutzungsüberlassung von Wohnimmobilien durch Kapitalgesellschaften an deren Gesellschafter und die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum, in FS Tanzer, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem (2014)

8.3 Beiträge in Fachzeitschriften

Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel, Wurzelausschüttung von Luxusimmobilien an den Gesellschaft, SWK 2013, 1224

Bruckner, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003, 110

Brugger, KStR 2013: verdeckte Ausschüttung an der Wurzel, SWK 2013, 609

Kofler, Kriterien für das Vorliegen „außerbetrieblichen Vermögens“ einer Kapitalgesellschaft, GeS 2010, 92

Kogler/Varro, Steuerrechtliches zu (Luxus)Immobilien- und Möbelmiete, immolex 2018, 232

Kuci, VwGH erneut zur Vermietung von Luxusimmobilien, GES 2018, 97

Leyrer/Luka, Renditemiete als geeigneter Gradmesser für die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums? – Rechtsauffassung des BMF nicht in Judikatur gedeckt, ÖStZ 2017, 523

Leyrer/Luka, Renditezinssatz bei fehlendem Mietenmarkt, SWK 2019, 100

Mair, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, RdW 2012, 623

Marschner, Bewertung der Nutzungszuwendung der Privatstiftung nach der Renditemiete bei fehlendem funktionierendem Mietenmarkt, BFGjournal 2016, 388

Marschner/Renner, Die Verwirrnisse um Mietverhältnisse zwischen Körperschaften und ihnen Nahestehenden, GeS 2013, 458

Mayr, Wirtschaftliches Eigentum und außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, RdW 2013, 303

Patloch/Petrikovics, Immobilienvermietung von Gesellschaften an ihre Gesellschafter im Ertragsteuerrecht, SWK 2016, 1350

Patloch-Kofler/Petrikovics, Änderung der Rechtsansicht des Finanzministeriums zu „Luxusimmobilien“, immo akutell 2019, 102

Prodinger, Vermietung an Gesellschafter – Aktueller Stand und offene Fragen, SWK 2017, 588

Prodinger, Der funktionierende Mietenmarkt – ergänzende Überlegungen, SWK 2017, 1469

Prodinger, Mietenmarkt – Vermietung von Einrichtungsgegenständen, SWK 2018, 436

Prodinger, Vermietung an Gesellschafter – Änderung der KStR, taxlex 2019, 200

Pröll, Nutzungsüberlassung eines Einfamilienhauses an den Begünstigten einer Privatstiftung, UFSaktuell 2004, 190

Pröll, Luxusvilla und Privatstiftung: „Schatten im Paradies“, SWK 2008, 494

Pröll, Außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft – Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Gesellschafterebene, ÖStZ 2009, 288

Pröll, Angemessenheits- und Marktkonformitätsprüfung bei Luxusimmobilien, BFGjournal 2015, 259

Pröll, Luxusvilla: Der Liegenschaftszinssatz bei „Umkehrung des Ertragswertverfahrens“ (Teil 1), ÖStZ 2015, 232

Pröll, Luxusvilla: Der Liegenschaftszinssatz bei „Umkehrung des Ertragswertverfahrens“ (Teil 2), ÖStZ 2015, 253

Pröll, Eigens zur Vermietung errichtete Immobilie im (VwGH-)Licht des „funktionierenden Mietenmarktes“, BFGjournal 2017, 357

Pröll, Nachweis des „funktionierenden Mietenmarkts“ durch den Steuerpflichtigen, BFGjournal 2018, 190

Pröll/Nikolaus/Brückner, Möblierungszuschlag für mitvermietete Einrichtungsgegenstände bei einer Luxusvilla, SWK 2014, 834

Pröll/Brückner, Verdeckte Zuwendung – Der leise Abschied vom Wertänderungsaspekt im Luxusvillenbereich?, ÖStZ 2018, 251

Schaunig, Das Mysterium der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“, taxlex 2014, 304

Schaunig, Die Degeneration der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“ – KStR 2013, taxlex 2014, 415

Schlager, BMF-Info zu „Luxusimmobilien“ veröffentlicht, RWZ 2019, 137

Stangl, Der VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2005, 39

Stangl, Wurzelausschüttung von Wohnimmobilien, SWK 2014, 511

Tratlehner, Luxusimmobilienüberlassung an Gesellschafter: Nachweispflicht eines funktionierenden Mietenmarktes beim Steuerpflichtigen, GES 2018, 258

Varro, Renditemiete: Diskriminierung von Begünstigten?, ecolex 2017, 561

Wilplinger/Teuschler, BMF ändert Rechtsmeinung zur Renditemiete, ecolex 2019, 626

Zorn, VwGH neuerlich zum Privatvermögen einer GmbH, RdW 2007, 620

Zorn, VwGH zur angemessenen Miete für Wohngebäude einer Stiftung, RdW 2016, 773

Zorn, VwGH erneut zur Miete von Luxusimmobilien, RdW 2017, 847

9 Judikaturverzeichnis

9.1 Judikatur des VwGH

VwGH 17. 12. 1996, 95/14/0074

VwGH 18. 2. 1999, 97/15/0018

VwGH 24. 2. 2000, 96/15/0062

VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169, 0170

VwGH 24. 6. 2004, 2001/15/0002

VwGH 30. 6. 2005, 2001/15/0081

VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091

VwGH 19. 4. 2007, 2005/15/0020, 21

VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083

VwGH 17. 10. 2007, 2006/13/0069

VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003

VwGH 7. 7. 2011, 2007/15/0255

VwGH 19. 10. 2011, 2008/13/0046

VwGH 23. 1. 2013, 2009/15/0017

VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0139

VwGH 19. 3. 2013, 2009/15/0215

VwGH 25. 6. 2014, 2010/13/0105

VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0284

VwGH 29. 6. 2016, 2013/15/0301

VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256

VwGH 18. 10. 2017, Ra 2016/13/0050

VwGH 18. 10. 2017, Ra 2016/13/0033

VwGH 31. 1. 2018, Ra 2015/15/0006

VwGH 22. 3. 2018, Ra 2017/15/0047

9.2 Judikatur des UFS

UFS 9. 1. 2013, RV/0822-L/07

UFS 29. 5. 2013, RV/0481-S/12

9.3 Judikatur des BFG

BFG 9. 5. 2014, RV/7100622/2009

BFG 10. 6. 2014, RV/5101368/2010

BFG 5. 8. 2016, RV/7102731/2013

BFG 4. 5. 2017, RV/6100603/2016

10 Darstellungen der Finanzverwaltung

Erlass des BMF vom 5. 12. 2008, Salzburger Steuerdialog, BMF-010216/0155-VI/6/2008

Info des BMF vom 17. 4. 2019, Steuerliche Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, BMF-010216/0002-IV/6/2019

11 Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Prüfschema der BMF-Info zur verdeckten Ausschüttung

Abbildung 2: Prüfschema des Entwurfes zur BMF-Info zur verdeckten Ausschüttung

12 Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Rechenbeispiel zur umgekehrten Ertragswertmethode

Zusammenfassung

Die Anschaffung oder Herstellung einer Immobilie durch eine Kapitalgesellschaft und in Folge Vermietung an einen ihrer Gesellschafter oder ihm nahestehender Person führt ertragsteuerlich meist zum Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung. Durch die BMF-Info vom 17. 4. 2019 zur steuerlichen Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien wurde die bisher größte Streitfrage zwischen Judikatur sowie Schrifttum einerseits und Ansicht der Finanzverwaltung andererseits in diesem Zusammenhang aus dem Weg geräumt. Die ertragsteuerliche Konsequenz der Wurzelausschüttung in voller Höhe der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten der Liegenschaft und Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Gesellschafter, die noch in den KStR 2013 in den Rz 637 und 638 festgesetzt wird, wurde durch die BMF-Info überarbeitet und an die Judikatur des VwGH angepasst. Eine Verschiebung der Immobilie in den außerbetrieblichen Bereich kann nur in außergewöhnlichen Fällen stattfinden. Ob eine außerbetriebliche Sphäre bei Kapitalgesellschaften überhaupt möglich ist und wenn ja, welche Konsequenzen sich daraus ergeben, bleibt weiterhin strittig.

Abstract

The acquisition or construction of real estate by a corporation and the subsequent conclusion of a rental agreement between the corporation and a shareholders or a person close to the shareholder usually leads to a hidden distribution for corporate income tax purposes. In that case there is a hidden distribution in the amount of the difference between the agreed rent and a rent customary for third parties. The largest controversy to date between the Austrian Administrative Court and prevailing opinion in literature on the one hand and the opinion of the tax authorities on the other has been resolved by a decree of the Federal Ministry of Finance which was published in May 2019. There is no longer any hidden distribution in the amount of the total acquisition or production costs of the property. Furthermore the beneficial ownership of the property remains with the corporation. It remains controversial whether there is such thing as external assets of a corporation and what income tax consequences it entails.