



universität
wien

MASTER THESIS

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

„Die außerbetriebliche Sphäre einer Kapitalgesellschaft
bei der Vermietung an Gesellschafter“

verfasst von / submitted by

MMag. Elisabeth Hütter

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2021 / Vienna 2021

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

UA 992 361

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

Wohn- und Immobilienrecht (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Mag. Dr. Peter Denk

Inhaltsverzeichnis

A.	EINLEITUNG	4
B.	ERTRAGSTEUERRECHT	5
I.	Rechtsbeziehungen zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern.....	5
a.	Das Trennungsprinzip	5
b.	Der Fremdüblichkeitsgrundsatz.....	7
c.	Die fremdübliche Gestaltung eines Mietvertrags	8
II.	Die Begründung einer außerbetrieblichen Sphäre für Kapitalgesellschaften 10	
a.	Der Ursprung einer außerbetrieblichen Sphäre bei der Kapitalgesellschaft 10	
b.	Ertragsteuerliche Konsequenzen der Begründung einer außerbetrieblichen Sphäre	13
1.	Auf Gesellschaftsebene	13
2.	Auf Gesellschafterebene	15
c.	Reaktionen auf das Erkenntnis des VwGH	17
d.	Die weitere Entwicklung der Rsp zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften	19
e.	Zuordnung der Immobilie einer Kapitalgesellschaft	26
1.	Indizien für das Vorliegen einer außerbetrieblichen Sphäre	26
a)	Die besondere Repräsentativität.....	26
b)	Das Zuschneiden auf besondere Bedürfnisse der Anteilseigner	27
2.	Indizien gegen das Vorliegen einer außerbetrieblichen Sphäre.....	27
3.	Der Unternehmensgegenstand	28
4.	Die Unternehmensgröße	29
5.	Die Anschaffung für fremde Dienstnehmer	29
f.	Die Angemessenheitsprüfung zur Bemessung der verdeckten Ausschüttung.....	29
1.	Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes	29

a)	Beweisvorsorge durch den Abgabepflichtigen	30
b)	Rechtsauffassung der Finanzverwaltung	30
c)	Resonanz zur Rechtsauffassung der Finanzverwaltung	33
2.	Die abstrakte Renditeermittlung mangels funktionierendem Mietenmarkts 34	
g.	Kritik an der Rsp des VwGH sowie der Ansicht der Finanzverwaltung	36
h.	Wechsel von der betrieblichen zur außerbetrieblichen Sphäre	38
i.	Abgrenzung zur Liebhaberei.....	39
j.	Anwendbarkeit der entwickelten Grundsätze auf Privatstiftungen	40
k.	Anwendbarkeit der entwickelten Grundsätze auf Personengesellschaften	41
C.	UMSATZSTEUERRECHT	42
I.	Prüfung der unternehmerischen Tätigkeit	42
II.	Prüfung des Vorsteuerauschlusses	45
III.	Das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis	47
IV.	Die Anwendbarkeit des Normalwerts gem § 4 Abs 9 UStG	49
D.	VERFAHRENSRECHTLICHE BESONDERHEITEN	51
E.	Zusammenfassung	54
F.	Abstract	57
G.	Abkürzungsverzeichnis.....	58
H.	Literaturverzeichnis.....	59
I.	Selbständige Werke.....	59
II.	Abhandlungen.....	59
III.	Entscheidungen	61

A. EINLEITUNG

Die Idee einer außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften war zum Zeitpunkt, als der VwGH die Möglichkeit des Vorliegens einer solchen Sphäre bestätigte, nicht neu. Bereits im Jahr 1986 hat sich *Wiesner* mit der Frage beschäftigt, ob bei Kapitalgesellschaften eine außerbetriebliche Sphäre, vergleichbar mit der Privatsphäre natürlicher Personen, angenommen werden kann.¹ In seinem Judikat vom 20.6.2000 vertrat der VwGH erstmals die Ansicht, dass die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer außerbetrieblichen Sphäre bei Kapitalgesellschaften möglich ist.² Zur betrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft und der Gesellschaftersphäre wurde daher über die Rsp auch eine Zuordnung von Wirtschaftsgütern zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften möglich gemacht.³ Die steuerlichen Konsequenzen scheinen aufgrund der in der Zwischenzeit ergangenen Rsp klarer. In dieser Arbeit werden die Entwicklung der in diesem Zusammenhang ergangenen Judikatur, die ertragssteuer- und umsatzsteuerlichen Konsequenzen sowie die verfahrensrechtlichen Besonderheiten abgehandelt. Abschließend werden die offenen Fragen und Unklarheiten umrissen.

¹ *Bruckner*, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003/233, 110 (Einleitung) der *Wiesner*, Körperschaftssteuerrechtliche Einlagen und Entnahmen, in: „Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft“, in FS Egon Bauer (1986) zitiert.

² VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169.

³ *Bruckner*, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003/233, 110 (Einleitung).

B. ERTRAGSTEUERRECHT

I. Rechtsbeziehungen zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern

a. Das Trennungsprinzip

Juristische Personen sind, wenngleich von einer Rechtsordnung geschaffen, eigene Rechtspersönlichkeiten und daher wie natürliche Personen rechtsfähig mit Ausnahme von Rechten, die der Natur nach eine natürliche Person voraussetzen. So kommen juristischen Personen zwar einzelne Persönlichkeitsrechte wie das Namensrecht gem § 43 ABGB zu, sie können aber etwa keine Träger von Familienrechten werden. Kapitalgesellschaften zählen zu den juristische Person und sind daher rechtsfähig. Zum Abschluss von Rechtsgeschäften benötigt die juristische Person ein Organ wie etwa den Geschäftsführer bei der GmbH.⁴ Der Gesellschafter und die Gesellschaft sind daher im Bereich der Kapitalgesellschaften zwei unterschiedliche Rechtspersönlichkeiten, zwischen denen Verträge geschlossen werden können.

Auch ertragsteuerlich werden Gesellschaft und Gesellschafter getrennt betrachtet und besteuert. In diesem Zusammenhang wird von einem (steuerlichen) Trennungsprinzip zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern gesprochen.⁵

Dieses Trennungsprinzip manifestiert sich insbesondere in § 8 KStG. Gem § 8 Abs 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen insoweit außer Betracht, als sie von der Person in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter geleistet werden. Grundsätzlich steht es im Ermessen des Gesellschafters, seiner Gesellschaft Eigenkapital zuzuführen. Ob die Gesellschaft auch tatsächlich Bedarf an diesem Kapital hat, ist hingegen irrelevant.⁶

§ 8 Abs 2 KStG normiert außerdem, dass es für die Ermittlung des Einkommens unerheblich ist, ob dieses im Wege einer offenen oder verdeckten Ausschüttung an die Gesellschafter oder nahestehende Personen verteilt, entnommen oder in anderer Weise

⁴ Aicher in *Rummel/Lukas*, ABGB⁴, § 26, Rz 24.

⁵ Im Gegensatz zum Durchgriffs- oder Transparenzprinzip bei Personengesellschaften.

⁶ Kirchmayr in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8, Tz 2.

verwendet wird.⁷ Offene und verdeckte Ausschüttungen werden daher der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung einer Körperschaft zugeordnet.⁸ Für die gegenständliche Abhandlung ist insbesondere die verdeckte Ausschüttung näher zu betrachten. Während eine offene Ausschüttung eine körperschaftsteuerlich unbeachtliche Verteilung des Einkommens einer Körperschaft auf Basis eines Gewinnverteilungsbeschlusses oder einer sonstigen unternehmensrechtlichen Gewinnverteilungsregelung ist⁹, liegen verdeckte Ausschüttungen dann vor, wenn im Rahmen schuldrechtlicher Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter diesem Vorteile zugewendet werden, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben und daher eben nicht betrieblich veranlasst und dementsprechend aus dem betrieblichen Ergebnis zu eliminieren sind. Verdeckte Ausschüttungen dienen daher der Abgrenzung der steuerrelevanten Sphäre der Einkommenserzielung von der steuerneutralen Sphäre der Einkommensverwendung einer Körperschaft.¹⁰ Diese Abgrenzung erfolgt nach Maßgabe des Veranlassungsprinzips, also ob ein Vorgang betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst war.¹¹

Bei verdeckten Ausschüttungen sind grundsätzlich zwei Formen denkbar. Einerseits können der Gesellschaft überhöhte Ausgaben angelastet werden. Bei der Nutzungsüberlassung von Immobilien an Anteilseigner oder Nahestehende¹² könnte das bereits der Erwerb oder die Herstellung der Immobilie selbst sein. Andererseits könnte eine verdeckte Ausschüttung durch zu geringe oder bei überhaupt fehlenden Einnahmen entstehen. Bei Immobilienüberlassungen an Anteilseigner wäre hier an den Fall zu denken, dass der Erwerb oder die Herstellung einer Immobilie zunächst betrieblich veranlasst war, jedoch die Abwicklung des Rechtsgeschäfts zu unangemessenen Bedingungen erfolgte.¹³ Im Hinblick auf die Vermietung durch eine Gesellschaft an ihre Gesellschafter könnte die Anschaffung oder Herstellung aber auch die Höhe der Miete durch das Gesellschaftsverhältnis beeinflusst sein. Maßstab für das Anerkennen einer solchen

⁷ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8, Tz 141.

⁸ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8, Tz 142.

⁹ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8, Tz 145.

¹⁰ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8, Tz 150.

¹¹ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8, Tz 153.

¹² Der Begriff Anteilseigner umfasst für diese Arbeit jeweils auch die dem Anteilseigner nahestehenden Personen.

¹³ Marschner/Renner, Die Verwirrnisse um Mietverhältnisse zwischen Körperschaften und ihnen Nahestehenden, GeS 2013, 458 (459).

Immobilienüberlassung ist stets die Fremdüblichkeit, die demzufolge nur dann vorliegt, wenn die Höhe des Mietzinses, aber auch alle übrigen Bestandteile des Vertrags fremdüblich sind.¹⁴

b. Der Fremdüblichkeitsgrundsatz

Aufgrund des Trennungsprinzips werden Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter grundsätzlich anerkannt. Diese Anerkennung ist so lange gegeben, solange die Leistungsbeziehung nicht als Einkommensverwendung, also als Ausschüttung, qualifiziert wird. Die Abgrenzung zur Einkommensverwendung erfolgt mittels Fremdvergleichs. Hierbei sind Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.¹⁵

Demzufolge muss eine Vereinbarung zwischen einer Gesellschaft und ihrem Anteilseigner nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ und im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses vorliegen. Unangemessene Vereinbarungen, wie etwa ein zu geringe Miete oder andere fremdunübliche Komponenten bei Mietverhältnissen zwischen Gesellschaft und Anteilseigner, gelten daher als gesellschaftsrechtlich motiviert und dürfen das Einkommen der Körperschaft nicht negativ beeinflussen. Durch die Qualifikation als verdeckte Ausschüttung und entsprechende steuerrechtliche Korrektur sollen derartige Verschiebungen, die zumeist aus steuerlichen Motiven erfolgen, verhindert werden.¹⁶

Für das hier betrachtete Thema der Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Anteilseigner ist daher insbesondere der Mietvertrag an diesen Kriterien zu messen. Bei

¹⁴ Raab/Renner, Aktuelle BMF-Information zu für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, SWK 17/2019, 746 (Abschnitt 1.2.).

¹⁵ KStR 2013, Rz 571 mit Verweisen zur entsprechenden Judikatur des VwGH: VwGH 5. 9. 2012, 2010/15/0018, 19. 10. 2011, 2008/13/0046, 16. 12. 2009, 2005/15/0058;

¹⁶ Marschner/Renner, Die Verwirrnisse um Mietverhältnisse zwischen Körperschaften und ihnen Nahestehenden, GeS 2013, 458 (459).

der Prüfung der Angemessenheit sind sämtliche Bestandteile des Mietverhältnisses wie der Mietzins, die Kündigungsvereinbarungen, Kostentragungsabreden, Indexklauseln und die Risikoverteilung mit zu berücksichtigen.¹⁷

In der Literatur ist strittig, inwiefern für die Feststellung der Fremdüblichkeit neben der Prüfung, ob die Nutzungsüberlassung an den Anteilseigner zu fremdüblichen Konditionen erfolgte, auch um die Überlegung zu ergänzen ist, ob ein gewissenhafter und sorgfältiger Geschäftsführer eine bestimmte Investition getätigt hätte. Bei einem gewissenhaftem und sorgfältigen Geschäftsführer wird angenommen, dass sich dieser bemüht, sich unternehmens- und steuerrechtlich korrekt zu verhalten.¹⁸ Wenngleich die Kriterien der Notwendigkeit oder Wirtschaftlichkeit einer Ausgabe von der Abgabenbehörde grundsätzlich nicht zu prüfen sind, kann die fehlende Notwendigkeit oder Wirtschaftlichkeit ein Indiz für eine fremdunübliche Gestaltung sein.¹⁹

Auch die Frage, zu welchem Zeitpunkt eine Vertragsbeziehung zwischen Gesellschaft und Anteilseigner fremdüblich ausgestaltet sein soll, wurde bereits diskutiert. Dazu stellte *Mayr* in Übereinstimmung mit der hM fest, dass diese bereits zu Beginn fremdüblich gestaltet sein müsse, da nachträgliche Änderungen von Verträgen zwischen Angehörigen steuerlich nicht anzuerkennen seien und nicht dem entsprechen würden, was im gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter Fremden vereinbart würde.²⁰

c. Die fremdübliche Gestaltung eines Mietvertrags

Für die Fremdüblichkeit eines Mietvertrags zwischen Gesellschaft und Anteilseigner ist erforderlich, dass dieser nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt. Nachweisbar muss daher sein, dass überhaupt ein Vertrag abgeschlossen wurde. Sowohl der Inhalt, als auch der Zeitpunkt des Abschlusses sind nachzuweisen. Die höchste Beweiskraft

¹⁷ KStR 2013, RZ 857.

¹⁸ *Pröll*, Außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft – Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Gesellschafterebene, ÖStZ 2009, 288 (290) dafür; dagegen *Stangl*, Der VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2005/71, 39.

¹⁹ vgl auch EStR RZ 1087.

²⁰ *Mario Mayr*, Wohnraumvermietung zwischen GmbHs und ihren Gesellschaftern, SWK 14/2012, 718 (Abschnitt 2.1.) mit Verweis zu *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG: Kommentar, § 2, 160/2.

hat naturgemäß ein schriftlicher, von allen Vertragsparteien unterfertigter Mietvertrag. Dieser könnte zu Beweis Zwecken mit der Meldung der Vermietungstätigkeit ans Finanzamt übermittelt werden. Allenfalls kann auch an eine notarielle Beurkundung als Nachweis gedacht werden, was insbesondere den erhöhten Nachweisverpflichtungen (siehe Kapitel Verfahrensrecht) Rechnung tragen würde. Gebührenrechtliche Überlegungen könnten gegen den Abschluss eines schriftlichen Mietvertrags sprechen, relativieren sich jedoch, seitdem die Vertragsgebühr für Wohnraummietverträge ausgelaufen ist.²¹

Aber nicht nur die Form, sondern auch die Inhalte des Vertrags müssen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Das bedeutet, die üblichen und sinnvollen Punkte müssen einerseits grundsätzlich im Vertrag enthalten sein und andererseits müssen die Inhalte dieser Klauseln ebenso fremdüblich sein.²²

Prodinger fasste einige der Mietvertragsklauseln, bei denen sich der VwGH gegen das Vorliegen der Fremdüblichkeit sprach zusammen. So wurden ein unangemessen niedriges Mietentgelt, keine oder die zu geringe, unregelmäßige oder verspätete Verrechnung von Nebenkosten, die Übernahme der Finanzierung oder des Kreditrisikos, die Nichtanwendung von vereinbarten Indexklauseln, die Mitvermietung von Fahrnissen zum ermäßigten Steuersatz, rückwirkende Vertragsänderungen zum Nachteil des Mieters, nachträgliche Vertragsänderungen zulasten des Vermieters, die fremdunübliche Ausgestaltung des Mietvertrags mit unklaren Bestimmungen, fehlende Ablösevereinbarungen, der fehlende Kündigungsverzicht trotz erheblicher Mieterinvestitionen, Vermieterinvestitionen entgegen den Bestimmungen eines Mietvertrags, der Wohnungsbezug ohne Entgelt vor Abschluss des Mietvertrags oder die volle Mietzahlung trotz Nichtvornahme von Reparaturen als fremdunüblich qualifiziert.²³

Wie man an den bisher als fremdunüblich qualifizierten Sachverhalten sieht, betrafen nicht alle Punkte den Vertrag selbst, sondern auch das in der Folge gelebte Mietverhältnis. Dementsprechend sollten, um den Anforderungen an die Fremdüblichkeit gemäß der Rsp des VwGH möglichst zu entsprechen, die folgenden Punkte jedenfalls im Vertrag geregelt werden: die Vertragsparteien, die genaue Definition des Mietobjekts und

²¹ *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK Spezial (2017), 160.

²² *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK Spezial (2017), 161.

²³ *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK Spezial (2017), 162.

allenfalls mitvermieteter Einrichtungsgegenstände, welche Räume insbesondere nicht als mitvermietet gelten. Allenfalls bietet sich auch die Anfügung eines Lageplans an. Auch der Beginn und die Laufzeit, ob noch weitere Baumaßnahmen vorgenommen werden und ob der Mieter noch Einbauten vornehmen kann sowie eine klare Umschreibung seiner Befugnisse sollte vertraglich geregelt werden. Genauso sollten Regelungen über die Tragung der Betriebskosten sowie Indexklauseln aufgenommen werden, wobei als üblicher Parameter ein Verbraucherpreisindex sinnvoll ist. Bei sämtlichen Vertragsklauseln sollte darauf geachtet werden, unbestimmte Begriffe zu vermeiden. Wenngleich die Verrechnung von Mieten mit Verrechnungskonten grundsätzlich nicht gegen die steuerliche Anerkennung spricht, so scheint die tatsächliche Zahlung von Mieten und Betriebskosten die friktionsfreiere Lösung zu sein.²⁴

II. Die Begründung einer außerbetrieblichen Sphäre für Kapitalgesellschaften

a. Der Ursprung einer außerbetrieblichen Sphäre bei der Kapitalgesellschaft

Erstmals stellte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.6.2000 die Möglichkeit des Vorliegens einer außerbetrieblichen Sphäre bei Kapitalgesellschaften fest.²⁵

Ausgangspunkt dieser Entscheidung war der Erwerb einer Penthouse-Wohnung als Dienstwohnung für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, deren Unternehmensgegenstand die Behandlung von Kinderlosigkeit durch In-vitro-Fertilisierung und Embryotransfer sowie die Entwicklung technischer Hilfsmittel hierfür war. Der Gesellschafter-Geschäftsführer war zu 25 %, seine Ehegattin zu 75 % an der GmbH beteiligt. Die Wohnung wurde bereits seit dem Jahr 1985 von den Gesellschaftern und deren Familie bewohnt. Mit dem damaligen Eigentümer war eine Monatsmiete (Wert des Jahres 1994) in Höhe von ATS 7.023 (EUR 510,38) vereinbart. In der Folge erwarb die GmbH diese Wohnung um rund ATS 4.300.000 (EUR 312.493,19) und überließ diese, ebenfalls im Rahmen eines Mietvertrags, an den Gesellschafter-Geschäftsführer, wobei der

²⁴ Prodingner, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK Spezial (2017), 162 - 164.

²⁵ VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169.

Mietzins in gleicher Höhe beibehalten wurde. Durch die Betriebsprüfung wurden AfA, Investitionsfreibetrag und Zinsen nicht gewinnmindernd berücksichtigt und der Vorsteuerabzug aus den Rechtsanwaltshonoraren für die Vertragsabwicklung aberkannt. Außerdem wurde festgestellt, dass die zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vereinbarte Miete unangemessen niedrig war und insofern eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen sei und der Beschwerdeführerin Kapitalertragsteuer vorgeschrieben wurde. In der Berufung durch die GmbH als Beschwerdeführerin wurde ausgeführt, dass die Wohnung mit der Absicht gekauft wurde, diese einem anderen Arzt zur Verfügung zu stellen, um diesen als Mitarbeiter zu gewinnen.²⁶ Die Beschwerdeführerin führte außerdem an, dass die Miete fremdüblich sei, da die ursprüngliche, bereits vor dem Kauf vereinbarte Miete unverändert beibehalten worden sei.

Der VwGH wies die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung als unbegründet ab und begründete dies damit, dass nach der ständigen Rsp des VwGH alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. Dabei seien die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweigs sowie die Verkehrsauffassung maßgebend. Stellt nun ein Betriebsinhaber einem seiner Arbeitnehmer für dessen Wohnzwecke eine Eigentumswohnung zur Verfügung, so diene dies nur dann betrieblichen Zwecken, wenn für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit betriebliche Erwägungen maßgebend sind. Nach Ansicht des VwGH sei zu prüfen, ob die Kapitalgesellschaft eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer angeschafft oder hergestellt hätte. Sollte das nicht der Fall sein, so ist die tatsächlich getätigte Anschaffung oder Herstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und die Wohnung stellt dann kein steuerliches Betriebsvermögen dar. Nach Ansicht des VwGH entspreche es auch nicht der Lebenserfahrung, dass eine Kapitalgesellschaft wie die Beschwerdeführerin Wohnungen der gegebenen Art und Größe für fremde Arbeitnehmer anschafft. Auch die Tatsache, dass die Wohnung nach etwa fünf Jahren tatsächlich einem Spezialisten zur Verfügung gestellt wurde, spricht nicht dagegen, dass die Anschaffung der Wohnung nicht aus im Gesellschaftsverhältnis gelegenen Gründen erfolgt ist. Die belangte Behörde hat daher zurecht die Wohnung nicht dem

²⁶ Aus den Entscheidungsgründen des VwGH kann außerdem entnommen werden, dass dies nach etwa fünf Jahren auch tatsächlich passiert ist.

Betriebsvermögen zugeordnet und den Vorsteuerabzug versagt. Die Überlassung der Nutzung der Wohnung kann allerdings dennoch eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer darstellen, auch wenn die Wohnung nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH gehört. Auf Ebene des Gesellschafter-Geschäftsführers kommt es daher zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften im Umfang der Differenz zwischen fremdüblichen und tatsächlich bezahltem Mietentgelt.²⁷

Die Begründung des VwGH beruhte vor allem auf Überlegungen zum Fremdvergleichsgrundsatz. Demzufolge diene die Zurverfügungstellung einer Eigentumswohnung durch den Betriebsinhaber an einen Arbeitnehmer dann betrieblichen Zwecken, wenn für die Zurverfügungstellung betriebliche Erwägungen maßgebend sind. Bei der Anschaffung oder Herstellung von Dienstwohnung für Gesellschafter-Dienstnehmer sei die Frage der betrieblichen Veranlassung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu prüfen. Darüber hinaus argumentierte der VwGH im gegenständlichen Fall, dass es nicht der „*Lebenserfahrung*“ entsprechen würde, dass eine Wohnung der gegebenen Art und Größe durch eine eher kleine Kapitalgesellschaft an fremde Arbeitnehmer vermietet würde.²⁸ Das Abstellen auf die „*Lebenserfahrung*“ bringt jedoch, da es sich um nicht genauer definierten Begriff handelt, typischerweise eine schwierige Beweissituation mit sich, worauf im Kapital Verfahrensrecht näher eingegangen wird.

§ 7 Abs 2 KStG liefert daher die gesetzliche Grundlage für die Annahme einer außerbetrieblichen („privaten“) Sphäre von Körperschaften. Aus dieser Bestimmung lässt sich ableiten, dass nur Einnahmen oder Vermögensmehrungen, die unter eine der Einkunftsarten gem § 2 Abs 3 EStG fallen, als Teil des Einkommens einer Körperschaft zu erfassen sind. Alle Wirtschaftsgüter, die der Einkünfteerzielung dienen, sind somit dem notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen zuzurechnen. Wirtschaftsgüter, die hingegen nicht der Einkünfteerzielung dienen, gehören zum außerbetrieblichen Vermögensbereich einer Kapitalgesellschaft. Bis zum gegenständlichen Erkenntnis des VwGH zählten hierzu Wirtschaftsgüter, die im Bereich der Liebhabereitätigkeit eingesetzt werden, Wirtschaftsgüter, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen dem Privatbereich zuzuordnen sind und Vermögenszugänge aus nicht betrieblich veranlassten Erbschaften,

²⁷ VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169.

²⁸ VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169.

Schenkungen und Spenden sowie nichtbetriebsbezogenen Subventionen. Nun treten auch jene Wirtschaftsgüter zu diesem Bereich hinzu, deren Anschaffung und Herstellung von vornherein durch das Gesellschaftsverhältnis, also causa societatis, veranlasst ist.²⁹

Für die Frage der Liebhaberei, bestätigte der VwGH auch bereits vor dem Ersterkenntnis zur außerbetrieblichen Sphäre einer Kapitalgesellschaft, dass die Grundsätze der Liebhaberei auch bei Kapitalgesellschaften zu beachten sind, allerdings ging der Gerichtshof dabei nie explizit auf die Frage ein, ob eine außerbetriebliche Sphäre bei einer Kapitalgesellschaft denkbar ist.³⁰

b. Ertragsteuerliche Konsequenzen der Begründung einer außerbetrieblichen Sphäre

1. Auf Gesellschaftsebene

Für die Gesellschaft bedeutet die Zurechnung eines Wirtschaftsguts in deren außerbetriebliche Sphäre, dass sämtliche Aufwendungen zu diesem Wirtschaftsgut steuerlich ebenso unbeachtlich sind, wie die damit zusammenhängenden Erträge.³¹ Auf Gesellschaftsebenen erübrigt sich somit auch eine Ergebniskorrektur iSd § 8 Abs 2 KStG, weil eine solche nur in Betracht käme, wenn die Immobilie zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehören würde. Wird die Immobilie in den außerbetrieblichen Bereich verschoben, so stellen die Absetzung für Abnutzung, Teilwertabschreibungen, Fremdkapitalzinsen und alle übrigen Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Wirtschaftsgut keine Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG dar. Es kommt zu einer außerbilanziellen Zurechnung dieser Aufwendungen. Der vom Gesellschafter tatsächlich bezahlte Mietzins stellt keine Betriebseinnahme, sondern eine steuerneutrale Einlage dar und wird außerbilanziell abgerechnet.³²

²⁹ Bruckner, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003/233, 110, Abschnitt 2.

³⁰ Bruckner, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003/233, 110 (FN 18 mit Verweisen zu VwGH 26. 4. 1989, 89/14/0001 und 19. 2. 1992, 92/14/0016).

³¹ Bruckner, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003/233, 110 (Abschnitt 3).

³² Pröll, Außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft – Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Gesellschafterebene, ÖStZ 2009/583, 288.

Auf Gesellschaftsebene ist die Annahme einer verdeckte Ausschüttung nur dann denkbar, wenn das Einkommen der Körperschaft gemindert wird. Eine Einkommensminderung kann aber dann nicht eintreten, wenn sich die Geschäftsvorgänge außerhalb einer steuerlich beachtlichen Einkommenssphäre abspielen. Bevor daher eine verdeckte Ausschüttung auf Gesellschaftsebene anzunehmen ist, ist die außerbetriebliche Verwendung des Wirtschaftsguts zu prüfen. Wurde nun eine Liegenschaft dem außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft zugeordnet, so sind nach Ansicht der Finanzverwaltung die ertragsteuerlichen Grundsätze für den außerbetrieblichen Bereich anzuwenden, weshalb es zu einer Versteuerung des Veräußerungsgewinns gem § 30 Abs 1 EStG kommt. Der Überschuss der Einnahmen beim Verkauf von den im außerbetrieblichen Bereich erfassten Liegenschaften dürfte allerdings in den meisten Fällen, sofern überhaupt vorhanden, gering sein. Dies lässt sich damit begründen, dass die gegenständlichen Gebäude stärker auf die individuellen Bedürfnisse und persönlichen Vorlieben des Nutzers zugeschnitten sind und ein potentieller Käufer diese Kosten zu meist nicht abgelten wird.³³

Mair befasste sich in diesem Zusammenhang mit dem Zeitpunkt der Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre. So sei entweder der Zeitpunkt der Anschaffung des Wirtschaftsgutes oder Zeitpunkt der Zurverfügungstellung an die Gesellschafter für die Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre denkbar. *Mairs* Ansicht nach, ist eine Zuordnung erst dann möglich, wenn die Verwendung festgelegt wird, also im Zeitpunkt der Zurverfügungstellung, zumal auch der Unternehmensgegenstand dynamisch sei und verändert werden könne. So zeige erst die Nutzungsüberlassung an den Gesellschafter, ob ein Wirtschaftsgut auch objektiv erkennbar „nicht betrieblichen“ Zwecken der Gesellschaft dient. Demzufolge wäre das Wirtschaftsgut bis zur Nutzungsüberlassung an den Gesellschafter als Betriebsvermögen zu qualifizieren.³⁴

Dieser Ansicht widerspricht die Möglichkeit vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten bereits vor Beginn einer Vermietung abzusetzen. Dies ist bereits ab dem Zeitpunkt, zu dem eine ernsthafte Absicht, ein Objekt zu vermieten begründet wird

³³ *Pröll*, Außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft – Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Gesellschafterebene, ÖStZ 2009/583, 288.

³⁴ *I. Mair*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, RdW 2012/659, 625.

möglich.³⁵ Richtig ist, dass auch hier die Möglichkeit des Nachweises dieser Absicht eine zentrale Rolle spielt. Vermutlich wird jedoch eine gewisse Absicht bereits im Zeitpunkt des Ankaufs oder der Herstellung einer Immobilie gegeben sein, da ein Investor typischerweise ein Objekt nur mit einer gewissen Verwertungsabsicht ankaufen wird.

2. Auf Gesellschafterebene

Auf Ebene des Gesellschafters kommt es, wie der VwGH in seinem Erkenntnis feststellte, zu einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen der angemessenen und der bezahlten Miete.³⁶

Eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten könnte hingegen nur dann angenommen werden, wenn das wirtschaftliche Eigentum des Wirtschaftsguts beim Gesellschafter als Vorteilsempfänger anzunehmen wäre.³⁷ Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern iSd § 24 Abs 1 lit d BAO, der das wirtschaftliche Eigentum regelt, ist an sehr enge Voraussetzungen geknüpft. Erforderlich ist, dass die Herrschaft über das Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer ausgeübt werden kann.³⁸ Hierzu ist erforderlich, dass sowohl die positiven als auch die negativen Inhalte des Eigentumsrechts dem wirtschaftlichen und eben nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer zustehen. Zu den positiven Befugnissen gehören der Gebrauch und Verbrauch, die Veränderung, Belastung sowie Veräußerung des Gegenstandes. Zu den negativen Inhalten zählt der Ausschluss von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer und zwar auf Dauer.³⁹

Die Judikatur hat die Voraussetzungen für ein vom zivilrechtlichen abweichenden wirtschaftliches Eigentum zunehmend enger gezogen. So bewirkt etwa ein vorbehaltenes Belastungs- und Veräußerungsverbot nicht bereits, dass das wirtschaftliche Eigentum

³⁵ siehe etwa VwGH 31. 3. 2004, 2003/13/0151, 7. 10. 2003, 2001/15/0085, 22. 2. 93, 92/15/0048.

³⁶ VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169.

³⁷ Bruckner, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003/233, 110, Abschnitt 4 sowie Stangl, ÖStZ 2005/71, 39.

³⁸ Pröll, ÖStZ 2009/583, 288.

³⁹ Marschner/Renner, Die Verwirrnisse um Mietverhältnisse zwischen Körperschaften und ihnen Nahestehenden, GeS 2013, 458 (472); Ritz, BAO⁶, § 24, Rz 3 mit der Angabe, dass das zeitliche Element „auf Dauer“ unklar ist.

an der Liegenschaft beim Besteller verbleibt, weil diesem trotz Beeinträchtigung der Befugnisse des zivilrechtlichen Eigentümers nicht die Möglichkeit eingeräumt wird, mit der Liegenschaft einem Eigentümer gleich zu agieren. Aber auch die Kombination eines Belastungs- und Veräußerungsverbots mit einem Fruchtgenussrecht begründet für sich noch kein wirtschaftliches Eigentum. Für die Frage, ob das wirtschaftliche vom zivilrechtlichen Eigentum abweicht, ist auch die Möglichkeit, Wertsteigerungschancen zu nützen von Bedeutung.⁴⁰

Wurde die Anschaffung fremdfinanziert, so ist fraglich, ob lediglich die Eigenmittel der Körperschaft oder die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Entsprechend den bisher entwickelten Grundsätzen zur verdeckten Ausschüttung ist jener Betrag anzusetzen, der die Differenz zwischen der fremdüblichen Leistung und der dafür erbrachten Leistung entspricht. Ist die Verbindlichkeit, die zur Finanzierung des Wirtschaftsgut herangezogen wurde mit dem Wirtschaftsgut verhaftet, so geht diese ebenfalls auf den Gesellschafter über. Im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH kann festgehalten werden, dass das reine Abstellen auf das vereinbarte Mietentgelt bei der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums nicht ausreichend ist.⁴¹ Auf Gesellschaftsebene wäre bei einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut von einer Gesellschaft an den Anteilseigner diese überhaupt nicht mehr der Sphäre der Gesellschaft zuzurechnen, daher auch nicht einer außerbetrieblichen.⁴² Eine Zurechnung zur außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft stellt daher aber auch eine Zuordnung zu einem vollkommen steuerneutralen Vermögen der Gesellschaft dar, da die Erträge und Aufwendungen aus dem Ergebnis der Kapitalgesellschaft vollständig eliminiert werden.⁴³ In der Literatur finden sich Hinweise, dass für die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums an einer Liegenschaft die bereits bestehenden Grundsätze zur Zurechnung von Leasinggegenständen herangezogen

⁴⁰ Raab/Renner, Aktuelle BMF-Information zu für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, SWK 17/2019, 746 (Abschnitt 2.1.).

⁴¹ Patloch/Petrikovics, Immobilienvermietungen von Gesellschaften an ihre Gesellschafter im Ertragsteuerrecht mit Hinweisen auf die entsprechende VwGH Judikatur, SWK 32/2016, 1350 (Punkt 6. Kritische Würdigung).

⁴² I. Mair, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, RdW 2012/659, 623.

⁴³ Patloch/Petrikovics, Immobilienvermietungen von Gesellschaften an ihre Gesellschafter im Ertragsteuerrecht, SWK 32/2016, 1350.

werden könnten. Insbesondere jene des Spezialleasings könnten für die wirtschaftliche Zuordnung einer Liegenschaft einschlägig sein.⁴⁴

Abschließend ist jedoch festzuhalten, dass der VwGH bisher in keinem seiner Erkenntnisse zur Immobilienvermietung an Anteilseigner trotz der Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre des Wirtschaftsguts auch eine Zurechnung der vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten an den Anteilsinhaber bestätigt hat, sondern in der Regel eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen tatsächlich bezahlter und fremdüblicher Miete angenommen hat.⁴⁵

c. Reaktionen auf das Erkenntnis des VwGH

In der Literatur überraschte die Tatsache, dass der VwGH den gegenständlichen Fall nicht über die Annahme einer verdeckten Ausschüttung löste, wenngleich die Entscheidung methodisch begründbar erscheint.⁴⁶ Die durchaus bedeutsame Änderung, nämlich die Begründung einer außerbetrieblichen Sphäre bei Kapitalgesellschaften, die diese Entscheidung mit sich brachte, wurde vom VwGH in seinem Erstjudikat nur mit wenigen Sätzen begründet. Kritisiert wurde dies insbesondere im Vergleich mit der Judikatur des BFH, der vergleichbare bedeutsame Änderungen ausführlich begründet.⁴⁷

Problematisch wurde insbesondere gesehen, dass der VwGH die Annahme einer außerbetrieblichen Sphäre bei der Kapitalgesellschaft mit dem einkommensteuerlichen Veranlassungsprinzip begründete.⁴⁸ Mithilfe des Veranlassungsprinzips wird zwischen betrieblich veranlassten und daher steuerrelevanten und gesellschaftsrechtlich veranlassten und daher steuerneutralen Vorgängen unterschieden.⁴⁹ Das Abstellen auf das

⁴⁴ Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel, Wurzel ausschüttung von Luxusimmobilien an den Gesellschafter, SWK 28/2013, 1224 (Abschnitt 2); auch Schaunig, Die Evolution der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“ – Implikationen auf Anteilseignerebene, taxlex 2014, 376 (380).

⁴⁵ Schaunig, Die Evolution der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“ – Implikationen auf Anteilseignerebene, taxlex 2014, 376 (376).

⁴⁶ Der VwGH folgte in diesem „Meilenstein“-Erkenntnis der Ansicht von Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 7 Rz 32, die davon ausgingen, dass der Voluptärbegriff auch für Kapitalgesellschaften denkbar ist.

⁴⁷ Prodingner, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK Spezial (2017), 19.

⁴⁸ Zum Veranlassungsprinzip siehe unter B I a.

⁴⁹ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8, Rz 153.

Veranlassungsprinzip ist jedoch insofern problematisch, als es sich um ein qualitatives Kriterium handelt, da insbesondere die Üblichkeit der gewählten Entlohnungsform von Leistungen durch Gesellschafter zu beurteilen ist, wohingegen bei der Annahme einer verdeckten Ausschüttung über das Kriterium der Angemessenheit ein quantitativer Maßstab angesetzt würde. Ist daher die Entlohnungsform, im gegenständlichen Fall nämlich über eine Dienstwohnung, nach ihrer Art und eben nicht nach ihrer Höhe im Fremdvergleich ungewöhnlich, so ist diese steuerlich zur Gänze nicht anzuerkennen. In diesem Zusammenhang wurde auch die Sachlichkeit dieser Lösung hinterfragt, da die Sachentlohnung durch die Überlassung einer Dienstwohnung, die für die Kapitalgesellschaft mit einem bestimmten Aufwand verbunden ist, anders beurteilt würde als ein mit einem gleich hohen Aufwand verbundener Barbezug.⁵⁰

Die Literatur bezieht sich bei ihrer Kritik auch auf die deutsche Judikatur, da sich der BFH in ständiger Rsp gegen die Annahme einer außerbetrieblichen Sphäre bei Kapitalgesellschaften ausgesprochen hat.⁵¹ Gegen das Vorliegen einer außerbetrieblichen Sphäre spreche demzufolge, dass eine Kapitalgesellschaft im Gegensatz zu einer Privatperson keine Sphäre der privaten Bedürfnisbefriedigung haben könne. Die §§ 8 und 12 KStG würden außerdem bereits die steuerliche Beachtlichkeit von Einkommensverwendungen durch die Gesellschafter verhindern, was die Notwendigkeit einer außerbetrieblichen Sphäre wiederum in Frage stellt.⁵²

Auch *Prodingner* teilt diese Ansicht führt dazu aus, dass eine Vielzahl von Argumenten gegen die vom VwGH eingeschlagene Linie sprechen würde. So sei die Begründung einer außerbetriebliche Sphäre mit der Frage der Liebhaberei vergleichbar. Die Wurzeln dieser Rechtsfigur würden jedoch in der persönlichen Bedürfnisbefriedigung liegen. Ebendiese persönliche Bedürfnisbefriedigung, die von natürlichen Personen angestrebt wird, führt dazu, dass eine Tätigkeit, die zumindest objektiv gewinngeeignet ist, nicht auch tatsächlich einen Gewinn erzielen lassen muss, wenn zum objektiven auch noch ein subjektives Gewinnstreben hinzukommt. Im Vermietungsbereich ist hier etwa daran

⁵⁰ *Bruckner*, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003/233, 110. Abschnitt 3.

⁵¹ *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016), § 7, Tz 171 mit Verweisen zu BFH 4. 12. 1996, I R 54/95, 7. 11. 2011, I R 14/01 und 22. 8. 2008, I R 32/06, darüber hinaus 22. 1. 1997, I R 64/96 und 13. 8. 1997, I R 85/96.

⁵² *I. Mair*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, RdW 2012/659, 623 (625).

zu denken, dass eine Wohnung angeschafft wird, um diese etwa zu einem späteren Zeitpunkt auch noch anderen Familienmitgliedern zur Verfügung zu stellen. In solchen Fällen wird eventuell ein Verlust in Kauf genommen, da sich dieser mit rein privaten Vorteilen kompensieren lässt. *Prodinger* kritisiert außerdem, dass der Bezug auf § 7 Abs 2 KStG wenig überzeugend sei. So würde § 7 Abs 2 KStG zwar die Normen der Einkünfteermittlung des EStG ins KStG transferieren, erkennbarer Zweck sei aber nicht für ähnlich bis gleichgelagerte Fälle dieselben Normen nochmals implementieren zu müssen, sondern direkt auf dieser zurückgreifen zu können. Daraus folge jedoch nicht, dass alle Normen unbedingt angewendet werden müssen, selbst dann wenn diese ihrem Inhalt nach überhaupt nicht passen.⁵³

d. Die weitere Entwicklung der Rsp zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften

Ein weiteres nennenswertes Erkenntnis des VwGH zu diesem Themenkreis erging am 24.6.2004. In dieser Entscheidung ging es um eine beschwerdeführende GmbH, die 1991 von einer in Deutschland ansässigen Person und einem österreichischen Landwirt gegründet worden war. Kurz darauf erwarb die GmbH eine Liegenschaft von dem Landwirt. Auf dem Grundstück wurde ein Einfamilienhaus errichtet. In einer der im Rahmen des Verfahrens eingebrachten Eingaben der Beschwerdeführerin, legte diese dar, es sei unternehmerisches Kalkül gewesen, ein Gebäude mit gediegener Ausstattung in einer naturbelassenen Umgebung zu errichten, nämlich in einem Ambiente, das dazu beitrage, kreative Lösungen zu erarbeiten und Vertragsverhandlungen in begünstigender Atmosphäre durchzuführen. Das Gebäude sei so konzipiert worden, dass eine Bürokommunikation möglich ist, der Schwerpunkt wurde aber darauf gelegt, in ungezwungener Atmosphäre verhandeln zu können und auch Übernachtungsmöglichkeiten für Geschäftsfreunde bereitzustellen. Die Abgabenbehörde hingegen hielt im Betriebsprüfungsbericht fest, dass das Einfamilienhaus, welches zumindest zu zwei Dritteln der Zeit pro Jahr unbewohnt sei in der restlichen Zeit der Familie des Gesellschafterehepaares, das seinen Wohnsitz in Deutschland hat, als österreichischer Zweitwohnsitz und zur Bewirtung von Geschäftsfreunden dient. Die Behörde qualifizierte das Einfamilienhaus daher als steuerneutrales Vermögen.

⁵³ *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK Spezial (2017), 16.

Der VwGH wies die Beschwerde ab und begründete sein Erkenntnis, indem er feststellte, dass den Gesellschaftern 84 % des Gebäudes kostenlos zur Nutzung überlassen wurden. Es wurde auch nicht vorgebracht, dass es sich um eine Dienstwohnung handelte. Der VwGH entschied, dass 84 % des Gebäudes nicht dem steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH angehörten und begründete dies damit, dass ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, notwendiges Privatvermögen darstellt. Ist die Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes rein gesellschaftsrechtlich veranlasst und dient nicht der Einkommenserzielung, so gehört dieses Wirtschaftsgut nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen.⁵⁴

In der Literatur wurde auch dieses Erkenntnis kritisch aufgenommen, da der VwGH auch in diesem Judikat keine nennenswerten Anhaltspunkte gegeben hat, unter welchen Umständen der Erwerb eines Wirtschaftsgutes gesellschaftlich veranlasst sein soll und wann nicht.⁵⁵

Ein weiterer Schritt in der Entwicklung der Judikatur des VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre bei Kapitalgesellschaften erfolgte im Jahr 2007, da ab diesem Zeitpunkt insbesondere die Repräsentativität der Immobilien zu einem entscheidungserheblichen Kriterium wurde.⁵⁶

So entschied der VwGH in einem Erkenntnis vom 26.3.2007, dass eine Seevilla, die unmittelbar an einem touristisch beliebten See lag und dem Charakter eines repräsentativen Wohnhauses entspräche, zum außerbetrieblichen Vermögen einer Kapitalgesellschaft zu zählen sei. Die GmbH vermietete einen Großteil der Wohnnutzfläche an den Geschäftsführer der GmbH und dessen Gattin. Der VwGH begründete seine Entscheidung damit, dass Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar privaten bzw gesellschaftsrechtlichen Zwecken dienen oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt sind, notwendiges Privatvermögen darstellen und diese daher nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen gezählt werden können. Der VwGH stellt außerdem fest, dass

⁵⁴ VwGH 24. 6. 2004, 2001/15/0002.

⁵⁵ *Stangl*, Der VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2005/71, 39.

⁵⁶ insb VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091 und 16. 5. 2007, 2005/14/0083.

Wirtschaftsgüter die rein gesellschaftsrechtlich veranlasst sind und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, nicht zum Betriebsvermögen, sondern zum steuerneutralen Vermögen der Körperschaft zählen. Bei einer gemischten Nutzung sei das Gebäude in einen betrieblichen und außerbetrieblichen Teil aufzuteilen. In seinem Erkenntnis geht der VwGH auch darauf ein, dass die Vermietung zu Wohnzwecken nicht zum Kreis der tatsächlich von der Beschwerdeführerin ausgeübten Geschäfte gehört, wobei im gegenständlichen Fall überhaupt nicht feststellbar gewesen ist, dass die GmbH eine betriebliche Aktivität entfaltet habe. Der VwGH versagte dementsprechend, und bemerkenswert ausführlich begründet, auch den Vorsteuerabzug.⁵⁷ In diesem Erkenntnis setzte sich der VwGH allerdings noch nicht im Detail mit dem Begriff der Repräsentativität sowie den entsprechenden Kriterien dazu auseinander, was naturgemäß Fragen ungeklärt ließ.⁵⁸

In seinem Erkenntnis vom 16.5.2007 finden sich jedoch genauere Ausführungen in diesem Zusammenhang. In diesem Fall erbaute die beschwerdeführende GmbH im Jahr 1997 eine Luxusvilla, wobei die Kosten zu 70 % fremdfinanziert waren. Die Betriebsprüfung ordnete das Grundstück dem steuerneutralen Bereich der GmbH zu und begründete dies mit den außerordentlichen Kosten des Grundstücks, was dem Betrieb nicht stärken, sondern auf Dauer schwächen würde sowie der nicht marküblichen Überlassung des Grundstücks an den geschäftsführenden Gesellschafter und seinen Angehörigen.

Im Vergleich zum Seevillen-Urteil vom 26.3.2007 entschied der VwGH, dass zwischen Gebäuden zu unterscheiden sei, die jederzeit im betrieblichen Geschehen, etwa durch Vermietung, einsetzbar sind und jenen, die schon ihrer Erscheinung nach, etwa wegen der besonderer Repräsentativität oder der Tatsache, dass diese speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt sind, für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind. Werden erstere Gebäude zwar dem Gesellschafter vermietet, aber zu einem unangemessen niedrigen Mietzins, so spricht dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen die Zugehörigkeit vom Betriebsvermögen, sondern führt allenfalls zu einer verdeckten Ausschüttung und daher zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen.⁵⁹

⁵⁷ VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091.

⁵⁸ *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK Spezial (2017), 26.

⁵⁹ VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083.

Der VwGH fordert daher für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zur außerbetrieblichen Sphäre der GmbH, dass diese schon ihrer Erscheinung nach, etwa wegen der besonderen Repräsentativität oder der Tatsache, dass diese speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt sind, für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind. In diesem Zusammenhang ist *Prodinger* der Ansicht, dass bei Gebäuden, die speziell auf die Bedürfnisse eines Gesellschafters abgestellt sind, nur wenige Ausnahmefälle denkbar seien. Etwa ein Gebäude, das in ein Unternehmensgrundstück integriert ist oder sehr nahe an diesem Grundstück liegt, weshalb der Gesellschafter die Umgebung mit Fabrikanlagen oder Produktionshallen akzeptiert. Ein fremder Dritter würde aber genau an diesem Ort nicht wohnen wollen. Ein anderer Familie könnte sein, dass ein Gesellschafter mit besonders vielen Familienmitglieder zusammenlebt und daher besonders viele Schlafräume benötigt. Gleiches gilt, wenn ein Gesellschafter über besondere Körpermerkmale verfügt wie etwa eine außerordentliche Körpergröße, weshalb spezielle Baumaßnahmen gesetzt werden müssen.⁶⁰ Gebäude der ersten Kategorie, also jene, die jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sind, gehören dem Betriebsvermögen an. Allenfalls kann es bei fremdunüblicher Miete zu einer verdeckten Ausschüttung kommen.⁶¹ *Mayr* versteht die jederzeitige Einsetzbarkeit im betrieblichen Geschehen so, dass die Immobilie jederzeit vermietet werden kann. Zumindest bei einer Wohnimmobilie könne ein anderer wirtschaftlich sinnvoller Verwendungszweck ausgeschlossen werden, da sich solche Immobilien weder als Büro noch als Produktionsstätten eignen würden.⁶²

In einer Zusammenschau dieser beiden Erkenntnisse lässt sich eine Änderung der Rechtsprechung des VwGH erkennen. Für die Annahme von außerbetrieblichem Vermögen wird seither offenbar ein besonders repräsentatives Gebäude oder eines, das speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten ist verlangt. Somit ist die erste Voraussetzung für die Annahme von außerbetrieblichem Vermögen eine nicht dem Fremdvergleich entsprechende Miete und zweitens das Erscheinungsbild der Immobilie, das besonders repräsentativ oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters

⁶⁰ *Prodinger* Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK Spezial (2017), 60.

⁶¹ *Zorn*, VwGH neuerlich zum Privatvermögen einer GmbH, RdW 2007/647, 620 (621).

⁶² *Marian Mayr*, Wurzelausschüttung von Wohnimmobilien – das Prüfschema der KStR 2013 auf dem Prüfstand der Praxis, ÖStZ 2015/466, 337 (338).

abgestellt sein muss.⁶³ Insbesondere das erste Erkenntnis des VwGH in diesem Zusammenhang, mit dem sich der VwGH erstmals für die Möglichkeit einer außerbetrieblichen Sphäre bei Kapitalgesellschaften ausgesprochen hat, muss unter dieser späteren Entwicklung kritisch gesehen werden, da damals eben kein besonders repräsentatives Gebäude vorlag.⁶⁴

Eine weitere Präzisierung der Judikaturlinie des VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften im Zusammenhang mit der Anschaffung von Immobilien findet sich in seinem Erkenntnis vom 23.2.2010.⁶⁵ Die beschwerdeführende GmbH errichtete auf einem Baugrundstück ein Einfamilienhaus und behauptete 30 % des Gebäudes würden für den Gewerbebetrieb der GmbH verwendet. Beteiligt waren die Geschäftsführerin zu 25 % sowie ihr Lebensgefährte zu 75 %. Darüber hinaus war das Haus nach den Bedürfnissen der Gesellschafter gebaut worden und diesen zu einem fremdunüblichen Mietzins vermietet. Nicht nur das Mietentgelt stellte sich als fremdunüblich dar, sondern die Beschwerdeführerin überwälzte auch nicht die Betriebskosten an die Mieter und nahm die vereinbarte Indexanpassung nicht vor.

In dem zu diesem Fall ergangenen Erkenntnis betont der VwGH dass die Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung, nämlich auch für eine solche an der Wurzel, eine dem Fremdvergleich nicht standhaltende Vereinbarung ist.⁶⁶ Erstmals wird vom VwGH außerdem die Kalkulation des angemessenen Mietzinses präzisiert. Dieser leite sich nach

⁶³ *Prodinger* Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK Spezial (2017), 29.

⁶⁴ *Prodinger* Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK Spezial (2017), 20.

⁶⁵ VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003.

⁶⁶ *Schaunig* beschäftigte sich umfassender damit, was unter dem Terminus „an der Wurzel“ zu verstehen ist und gelangt zu dem Schluss, dass der VwGH unter einer verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“ bisher auf Ebene der Körperschaft nur die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zur steuerneutralen Sphäre einer Körperschaft umschreibt (*Schaunig*, Die Evolution der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“ – Implikationen auf Anteilsehaberebene, taxlex 2014, 376 (380) und *Schaunig*, Die Perversion der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“: die „Renditemiete“, taxlex 2020, 159 (159).) Auch *Prodinger* thematisiert diesen Terminus und stellt fest, dass das BFG die Wurzelausschüttung unter Bezugnahme auf Zorn, der die Aussagen des VwGH interpretiert hat nur gesellschaftsseitig sieht (*Prodinger*, Vermietung an Gesellschafter, SWK 11/2017, 588) anders *Patloch/Petrikovics*, die als Konsequenz einer Wurzelausschüttung auch die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Anteilseigner sehen (*Patloch/Petrikovics*, Immobilienvermietungen von Gesellschaften an ihre Gesellschafter im Ertragsteuerrecht, SWK 32/2016, 1350). Auch das BMF vertrat in den KStR 2013 bis zum Wartungserlass 2019 die Ansicht, dass eine Wurzelausschüttung de facto mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilseigner gleichzusetzen ist. Diese Ansicht wurde jedoch im Rahmen des Wartungserlasses 2019 vollinhaltlich aufgegeben.

Ansicht des VwGH auch daraus ab, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet.⁶⁷ In der Fachliteratur wird diese Miete als Renditemiete bezeichnet.

Auch in seinem Erkenntnis vom 25.4.2013 bezieht sich der VwGH nochmals auf diese Renditemiete.⁶⁸ In diesem Fall wurde von der beschwerdeführenden GmbH ein Grundstück gekauft und ein luxuriöses Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 310 m² zuzüglich einer Einliegerwohnung und einem Büro sowie Doppelgarage, Swimmingpool, Sauna und Solarium erbaut. Der VwGH prüfte zunächst umfangreich die umsatzsteuerliche Komponente und erachtet in diesem Zusammenhang für den Vorsteuerabzug in Verbindung von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG und § 8 Abs 2 KStG entscheidend, ob von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen sei. Hinsichtlich der Fremdüblichkeit der Miete war der VwGH jedoch der Ansicht dass die Behörde keine ausreichenden Ermittlungen vorgenommen hätte. Die Behörde stellt zwar fest, dass die Verzinsung 3 % betrage und die Aufwendungen die Miete überstiegen hätten, aber sie erläutert nicht von welcher Basis die dreiprozentige Verzinsung berechnet wurde. Außerdem fehlten Feststellungen darüber, welche Miete einer fremdüblichen Gestaltung entsprechen würde. Unter Verweis auf seine Vorjudikatur bezieht sich der VwGH ausdrücklich auf die Kalkulation der Höhe der angemessenen Miete danach, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet. Bemerkenswert ist, dass der VwGH ausdrücklich als nicht relevant erachtete, ob eine Gesellschaft ein solches Gebäude auch für fremde Arbeitnehmer angeschafft hätte. Seiner Ansicht nach sei die Vermietung einer Immobilie durch eine Körperschaft selbst dann fremdüblich gestaltet, wenn diese die einzige Betätigung einer Körperschaft ist bzw wenn die Körperschaft gar nicht über Arbeitnehmer verfügt. Da der VwGH das Kriterium der Fremdüblichkeit als nicht ausreichend geprüft erachtete, setzte er sich auch inhaltlich nicht mehr damit auseinander, ob tatsächlich ein repräsentatives Gebäude vorgelegen sei.⁶⁹

In zwei weiteren Erkenntnissen konkretisiert der VwGH seine Rsp und stellt klar, in welchen Fällen, eine abstrakte Renditerechnung, also eine, die sich nicht aus einem bestehenden Markt ableiten lässt, zur Beurteilung der Fremdüblichkeit vorzunehmen ist.

⁶⁷ *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK Spezial (2017), 31.

⁶⁸ VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0139.

⁶⁹ VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0139.

Zunächst war in einem Erkenntnis vom 10.2.2016 über den Fall zu entscheiden, dass eine Tochtergesellschaft einer Privatstiftung ein Grundstück erworben hat und ein Haus in Hanglage mit vier Wohneinheiten und eingeplantem Bürobereich errichtet hat. Eine Wohneinheit mit 60 m² wurde an eine Schwester GmbH vermietet. Bezüglich der restlichen Wohneinheiten wurde dem Stifter angeboten, diese gesamtheitlich zu mieten. Der UFS entschied zuvor, dass aufgrund einer abstrakten Renditeberechnung, es würde kein marktkonformes Verhalten vorliegen.⁷⁰ Dem entgegnete der VwGH, dass eine abstrakte Renditeberechnung nur dann gerechtfertigt sei, wenn es für das Mietobjekt keinen funktionierenden Mietenmarkt gäbe und bringt somit erstmals den Terminus „*funktionierender Mietenmarkt*“ ins Spiel.⁷¹ Darüber hinaus bezieht sich der VwGH nochmals auf sein Erkenntnis vom 23.2.2010, und stellt klar, dass wenn auf der Renditeerwartung eines „*marktüblich agierenden Immobilieninvestors*“ als Vergleichsmaßstab abgestellt worden sei, so war damit jene Rendite gemeint, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird.⁷² Aus dieser Entscheidung ergibt sich daher, dass gerade für den Bereich der Umsatzsteuer die Miethöhe allein nicht ausschlaggebend sein kann. Diese kann bestenfalls mitentscheidend sein.⁷³

Kurz darauf hatte der VwGH über die Vermietung durch eine Privatstiftung zu entscheiden.⁷⁴ Die Beschwerdeführerin, eine Privatstiftung, erwarb im Jahr 2002 ein Grundstück und errichtete darauf ein Gebäude von rund 370 m² sowie eine Terrasse von rund 150 m². Das Haus wurde 2006 fertiggestellt und anschließend an den Stifter und dessen Lebensgefährtin, die auch Alleinbegünstigte der Privatstiftung war, bewohnt. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde das Mietverhältnis steuerlich nicht anerkannt. In diesem Juri-
dikat präzisierte der VwGH seine Aussagen zum Renditesatz, nachdem dieser zuerst die bisherige Rechtsprechung wiederholt. Maßgeblich sei nach Ansicht des VwGH demnach jener Renditesatz, der sich bei optimaler Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objektes in Immobilien ergibt, wobei nach Auffassung des Gerichtshofes ein

⁷⁰ UFS 12. 9. 2013, RV/0211-G/10.

⁷¹ VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0284, 18. 10. 2017, 2016/13/0050, 31. 1. 2018, Ra 2015/15/0006. Zum Nachweis eines Mietenmarktes ausführlich unter B II g.

⁷² VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003.

⁷³ *Prodinger* Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK Spezial (2017), 43.

⁷⁴ VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256.

Renditezinssatz in einer Bandbreite von 3 bis 5 % zu erzielen sein müsste. In Klammern ergänzt der Gerichtshof, dass dies von den Marktverhältnissen zu Beginn der Vermietung abhängt. Ferner hält der VwGH fest, dass sich die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Körperschaft nicht um vom Stifter gewährte Darlehen mindern. Zum Schluss wiederholt der VwGH, dass eine solche abstrakte Renditeberechnung allerdings dann nicht geboten sei, wenn für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gäbe, sodass ein wirtschaftlich agierender und (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde, was vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist.

e. Zuordnung der Immobilie einer Kapitalgesellschaft

1. Indizien für das Vorliegen einer außerbetrieblichen Sphäre

a) Die besondere Repräsentativität

Ein besonders repräsentatives Gebäude kann für das Vorliegen einer außerbetrieblichen Sphäre bei Kapitalgesellschaften Indizcharakter entfalten. Faktoren, die ein Gebäude besonders repräsentativ erscheinen lassen, sind die offensichtlich für die private Nutzung durch den Gesellschafter geplante Verwendung, eine besonders exklusive Lage oder Lage in einer Urlaubslandschaft, Größe des Grundstücks von etwa mehreren Tausend m² und des Gebäudes von etwa mehreren Hundert m² oder die Form und Ausstattung. Hinsichtlich der Ausstattung kann besondere Repräsentativität bei einem Penthouse, einer gediegenen Ausstattung, einer über das übliche Maß hinausgehenden Möblierung, Mosaikparkettböden, einem Hydrauliklift oder bei Luxusvillen vorliegen. Allerdings ist nicht jede Inneneinrichtung und Ausgestaltung eines Wohnobjekts, die einem modernen Wohnbedürfnis entspricht, bereits als luxuriös zu werten.⁷⁵

⁷⁵ Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Rz 1064-1066 mit Verweisen auf die VwGH Judikatur dazu, insb VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091 oder auch 16. 5. 2007, 2005/14/0083.

b) Das Zuschneiden auf besondere Bedürfnisse der Anteilseigner

Ein weiteres Indiz ist eine Immobilie, die auf die besonderen Bedürfnisse des Mieters zugeschnitten ist. Dies kann sich aufgrund des Erscheinungsbilds oder besonderer Baumaßnahmen ergeben. So kann eine eigenwillige Ausführung, wie etwa eine extrem moderne Bauausführung, problematische Grundrisslösungen oder eine besondere Architektur abträglich für das steuerliche Anerkennen als betriebliches Vermögen der GmbH sei. Auch die Einflussnahme auf die Baugestaltung spielt eine Rolle. Die Frage, ob und in welchem Ausmaß ein künftiger Mieter Einfluss auf die Baugestaltung nehmen darf, wurde bisher in Literatur und Judikatur uneinheitlich beantwortet. Ein weiteres Indiz dafür, dass eine Immobilie auf die besonderen Bedürfnisse des Anteilseigners als Mieter abgestimmt wurde liegt dann vor, wenn eine Immobilie am Markt gar nicht angeboten wird oder verwertbar ist.⁷⁶

Eine Zuordnung der Immobilie zur außerbetrieblichen Sphäre kommt nach der Rsp des VwGH nur ausnahmsweise in Betracht, wenn diese schon ihrer Erscheinung nach offensichtlich für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist. Tatsächlich hat der VwGH bislang letztmalig in seinem Erkenntnis vom 26.3.2007 die Annahme außerbetrieblichen Vermögens explizit bestätigt.⁷⁷

2. Indizien gegen das Vorliegen einer außerbetrieblichen Sphäre

Umgekehrt können der bisherigen Rsp auch Merkmale bei Immobilien, die jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sind und daher grundsätzlich nicht einer außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnen sind, entnommen werden. So gelten Immobilien dann als im betrieblichen Geschehen einsetzbar, wenn das Gebäude in seiner Gesamtheit für eine fremdübliche Vermietung geeignet ist. Wenn im Rahmen der Anschaffung auf keine Erfüllung von über den gewöhnlichen Standard eines durchschnittlichen Mieters hinausgehenden eigenen Bedürfnisse oder das Gebäude durchschnittlichen bürgerlichen

⁷⁶ Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Rz 1067-1069 mit Verweisen auf die entsprechende Judikatur des UFS bzw BFG, insb UFS 29. 5. 2013, RV/0541-S/11, RV/0481-S/12 oder auch BFG 8. 6. 2017, RV/7101375/2011.

⁷⁷ Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Rz 1049 mit Verweis auf VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091 (Seevilla).

Verhältnissen entspricht. Auch ein Gebäude mit einem ortsüblichen Erscheinungsbild an dem keine architektonischen Besonderheiten gegeben sind, wird als im betrieblichen Geschehen einsetzbar bewertet.⁷⁸

3. Der Unternehmensgegenstand

Fraglich ist auch, inwiefern der Unternehmensgegenstand für eine Zuordnung einer Immobilie zum außerbetrieblichen Bereich eine Rolle spielt. Zählt die Anschaffung oder Vermietung von Immobilien nicht zur normalen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, spricht dies noch nicht für eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Anschaffung eines Wohngebäudes. In solchen Fällen ist nach Ansicht des UFS mit Verweisen zur EuGH Judikatur anhand einer Gesamtbetrachtung zu prüfen, inwieweit ein Interesse der Körperschaft an einer Immobilie betrieblich oder unternehmerischen Zwecken dient. Bei dieser Gesamtbetrachtung sind die Höhe der Miete, die Wertsicherung, die Tragung der Betriebskosten, die Dauer der Vereinbarung, Kündigungsrecht, Sicherheiten, Zahlungsmodalitäten und Instandhaltungspflichten miteinzubeziehen. Der Rsp des VwGH und EuGH kann zumindest nicht entnommen werden, dass es für die Betriebsvermögensgemeinschaft des Gebäudes oder die Unternehmereigenschaft in Bezug auf die Vermietungstätigkeit schädlich ist, eine Kapitalgesellschaft eigens zum Zweck der Gebäudevermietung zu gründen. So wird im Schrifttum dem Unternehmensgegenstand teilweise Bedeutung beigemessen, das BMF verneint jedoch die Auswirkung des Geschäftsgegenstands der Kapitalgesellschaft auf die Frage der Zuordnung zum außerbetrieblichen Bereich.⁷⁹

⁷⁸ Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Rz 1062 mit Verweisen zur entsprechenden Judikatur des VwGH und UFS bzw BFG, insb VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083, 29. 1. 2014, 2013/13/0111, UFS 1. 6. 2011, RV/2459-W/09, RV/2460-W/09, UFS 18. 4. 2012, RV/1381-L/11, BFG 3. 3. 2015, RV/5100799/2010.

⁷⁹ Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Rz 1108 mit Verweis auf die VwGH Judikatur und Rsp des UFS, so auch I. Mair, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, RdW 2012/659, 623 mit Verweis auf BMF 5. 12. 2008, 010216/0155-VI/6/2008, abgedruckt in Treer/Mayr, Der Salzburger Steuerdialog 2008, ÖStZ Spezial 10.

4. Die Unternehmensgröße

Auch die Größe des Unternehmens spielte in der Rsp für die Zugehörigkeit der Immobilie eine Rolle. So sei nach der bereits früheren Rsp des VwGH die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung durch Klein- und Mittelbetriebe an Arbeitnehmer nicht üblich.⁸⁰ Der BFG hat diese Ansicht auch noch in jüngerer Zeit vertreten.⁸¹

5. Die Anschaffung für fremde Dienstnehmer

Für die Frage der betrieblichen Veranlassung der Anschaffung einer Wohnung durch eine Kapitalgesellschaft und daher auch für die Beurteilung einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel ist es unerheblich, ob die Gesellschaft ein Gebäude nicht für fremde Dienstnehmer angeschafft hätte. Eine Vermietung einer Immobilie könne nämlich sogar dann fremdüblich gestaltet sein, wenn sie gar nicht über Arbeitnehmer verfügt. Die jüngere Rsp des VwGH dürfte sich daher insofern fundamental geändert haben, als dass bei Kapitalgesellschaften das Erfordernis der Unternehmensgröße bzw die Anzahl der Arbeitnehmer generell also auch über den Bereich von verdeckten Ausschüttungen bzw außerbetrieblichem Vermögen hinaus nicht mehr von Relevanz ist.⁸² In der Literatur wird diese Ansicht insofern als zutreffend wahrgenommen, als dass die „*Üblichkeit*“ in der Regel kein Tatbestandsmerkmal von Betriebsausgaben ist.⁸³

f. Die Angemessenheitsprüfung zur Bemessung der verdeckten Ausschüttung

1. Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes

⁸⁰ VwGH 17. 10. 1989, 88/14/0204, 29. 3. 2001, 97/14/0076.

⁸¹ Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Rz 1109 mit Verweis zu BFG 15. 1. 2018, RV/7102825/2012.

⁸² siehe etwa VwGH 29. 1. 2014, 2010/13/0193, 25. 4. 2013, 2010/15/0139, 19. 10. 2011, 2008/23/0046.

⁸³ Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Rz 1112 mit weiteren Literaturnachweisen, auch Pröll, SWK 11/2017, 589.

a) Beweisvorsorge durch den Abgabepflichtigen

Für die Beurteilung der Angemessenheit einer vereinbarten Miete, was jedenfalls auch Teil der Angemessenheitsprüfung ist, ist wie oben gezeigt wurde, die nachhaltig erzielbare Marktmiete entscheidend.

Für die Praxis stellt sich demzufolge die Frage, anhand welcher konkreten Unterlagen nun ein funktionierender Mietenmarkt nachgewiesen werden kann. Das BFG hat hierzu gefordert, dass sich der Nachweis auf das Jahr des Mietbeginns beziehen muss und spätere Marktentwicklungen ausgeblendet werden müssten. Dabei seien auch Vergleichsinvestoren zu nennen, die wirtschaftlich agieren und nur am Mietertrag interessiert seien. Auch ein allfälliger Veräußerungsgewinn dürfe bei dieser Renditeüberlegung keine Rolle spielen. Bei Vergleichsinvestments müsse es sich nach Bauart und Ausstattung um Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität mit vergleichbaren Kosten handeln, die Vergleichbarkeit dieser Parameter sei nachzuweisen. Darüber hinaus müsse die Vermietung der Vergleichsobjekte am Markt gewinnbringend sein, was ebenfalls nachzuweisen sei. Der Steuerpflichtige soll daher im Rahmen der Beweisvorsorge bereits während der Planungs- und Errichtungszeiten der betreffenden Immobilien sicherstellen, dass entsprechendes Zahlenmaterial vorhanden ist und etwa im Rahmen einer Außenprüfung offengelegt werden kann.⁸⁴ Für *Pröll* sollten die Vergleichsinvestments im Idealfall exakt entsprechen und tatsächlich an fremde Dritte nachhaltig vermietet werden.⁸⁵

b) Rechtsauffassung der Finanzverwaltung

Zum Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes liefern auch die KStR mittlerweile eindeutige Anhaltspunkte. 2019 kam es zu einer umfangreicheren Überarbeitung der zu diesem Thema existierenden Körperschaftsteuerrichtlinien. Bis zu dieser Überarbeitung wichen die KStR 2013 von der ständigen Rsp des VwGH ab, da zur Beurteilung, ob ein Immobilie dem Gesellschafter zuzurechnen ist und insofern von einer

⁸⁴ BFG 4. 5. 2017, RV/6100603/2016.

⁸⁵ *Pröll*, Nachweis des „funktionierenden Mietenmarktes“ durch Verrechnung einer marktfremden Phantasiemiete?, ÖStZ 2020, 91 (93).

Wurzelausschüttung auszugehen allein aufgrund des vereinbarten Mietentgelts beurteilt wurde. Dabei wurden die Renditemiete und die am Markt erzielbare übliche Miete einander gegenübergestellt. Fand nun die Renditemiete in der fremdüblichen Miete Deckung, so sei die Immobilie jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar und dem Betriebsvermögen der Körperschaft zuzurechnen. Daher war auch die Körperschaft als wirtschaftliche Eigentümerin anzusehen. Zu einer verdeckten Ausschüttung kam es nur insoweit, als das zwischen der Körperschaft und ihrem Anteilseigner bzw Begünstigten vereinbarte Mietentgelt niedriger ist als die fremdübliche Miete. Fand nun die Renditemiete in der Marktmiete keine Deckung, so war die Immobilie nach Ansicht des BMF nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar, sodass sie ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist. Das würde grundsätzlich bedeuten, dass das wirtschaftliche Eigentum beim Gesellschafter oder dem Begünstigten oder Stifter liegt. War nun die vereinbarte Miete (fremdunüblich) höher als die fremdübliche Renditemiete, so stellt der Gesellschafter oder Begünstigte die Körperschaft so, dass sie keinen Vermögensnachteil erleidet, weshalb das wirtschaftliche Eigentum nach wie vor der Körperschaft zugerechnet wird. Für das durch den Gesellschafter eingesetzte Kapital wird eine durchschnittliche Immobilienrendite zzgl einer Risikoprämie geleistet. Liegt nun die geleistete Miete unter der Renditemiete, so verbleibt das wirtschaftliche Eigentum beim Anteilseigner. In diesem Fall ist eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der von der Körperschaften getragenen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten samt allfällige Finanzierungskosten anzusetzen. Bei einer späteren Rückübertragung des wirtschaftlichen Eigentums an die Körperschaft, etwa bei Veräußerung der Immobilie, liegt eine Einlage ins Betriebsvermögen vor.⁸⁶

In einer Information vom 17.4.2019 veröffentlichte das BMF seine geänderte Rechtsansicht, woraufhin auf die KStR 2013 entsprechend adaptiert wurde.⁸⁷ Das nun veröffentlichte und aktuell für die Finanzverwaltung gültige Prüfschema geht zunächst von der Frage aus, ob ein funktionierender Mietenmarkt vorliegt. Wird dies bejaht, so erfolgt die Prüfung ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt anhand der Marktmiete. Wenn ein der

⁸⁶ *Canbay/Knesl/Knesl*, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter bzw Begünstigte/Stifter von Körperschaften, PSR 2019/38, 197 (199) mit Verweisen auf die KStR 2013 idF vor dem Wartungsclass 2019.

⁸⁷ BMF Information BMF-010216/0002-IV/6/2019 vom 17. 4. 2019 zur steuerlichen Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw. hergestellten Immobilien.

Marktmiete entsprechender Zins geleistet wird, so liegt keine verdeckte Ausschüttung vor. Wird bei einem funktionierenden Mietenmarkt ein Mietzins geleistet, der unter der Marktmiete liegt, so liegt eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen Marktmiete und geleistetem Mietzins vor.

Liegt hingegen kein funktionierender Mietenmarkt vor, so hat eine abstrakte Renditeberechnung zu erfolgen, wobei von einer der Rsp des VwGH entsprechenden Renditemiete von 3 – 5 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszugehen ist. Wird nun diese Renditemiete geleistet, so liegt keine verdeckte Ausschüttung vor. Liegt die geleistete Miete hingegen unter dieser Renditemiete, dann kommt es zu einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen der Renditemiete und der geleisteten Miete.

Zum Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes führen die Richtlinien zunächst die bereits erwähnten Grundsätze, die sich aus der Rechtsprechung ergeben aus: Ein funktionierender Mietenmarkt läge daher nur dann vor, wenn ein wirtschaftlich agierender und nur am Mietertrag interessierter Investor bei Außerachtlassung der Wertsteigerung der Immobilie sein Kapital in ein solches Objekt auch im Vergleich zu anderen Immobilieninvestments investieren würde. Der Steuerpflichtige hat daher nachzuweisen, dass er vor der Anschaffung oder Errichtung des Mietobjektes den entsprechenden Mietenmarkt erkundet hat und sich auf dieser Basis als ökonomisch agierender Investor für die Anschaffung der Immobilie entschieden hat. Die Richtlinien nennen in der Folge Indizien, die gegen das Vorhandensein eines ökonomisch agierenden Investors sprechen. Dies ist etwa der Fall, wenn keine wirtschaftlichen Gründe für die Investitionsentscheidung dargelegt werden können; wenn nicht dargelegt werden kann, auf welcher Grundlage vor der Anschaffung oder 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 oder wenn nicht dargelegt werden kann, welche Tatsachen oder Erwägungen dazu geführt haben, die Miete in der vereinbarten Höhe festzulegen oder wenn die für Investitionen in durchschnittlichen Einfamilienhäuser mit hochwertiger Ausstattung typischen Herstellungskosten pro m² um 100 % überschritten wurde, so spreche dies gegen das Verhalten eines ökonomisch agierenden Investors.⁸⁸

⁸⁸ KStR 2013 Rz 638.

c) Resonanz zur Rechtsauffassung der Finanzverwaltung

In der Literatur führte die Rsp sowie die Richtlinienmeinung zu einer Diskussion, welche Aussagekraft in diesem Zusammenhang Angebotspreise haben. Nach *Pröll* würde mit Angebotspreisen häufig versucht, Fremdüblichkeit und Marktkonformität des eigenen Verhaltens nachzuweisen. Angebotspreise dienen zunächst aber nur dazu in die Verhandlungen einzusteigen und würden zumeist von den tatsächlich erzielten Preisen abweichen. Die Verhandlungsspanne liege bei Immobilienmärkten zwischen 10 und 20 %. Insofern bereinigte Angebotspreise könnten nur dann herangezogen werden, wenn mangels tatsächlicher Kauf- oder Mietvertragsabschlüsse Vergleichswerterhebungen scheitern. Hinzu kommt, dass in Angebotspreisen auch teilweise Betriebskosten und Umsatzsteuer miteingerechnet wäre. Als Vergleichswerte kommen hingegen insbesondere Kaufpreise oder Mietzinse in Betracht, die hinsichtlich der wertbestimmenden Merkmale wie Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungszustand, Erhaltungszustand mit dem bewertungsgegenständlichen Objekt weitgehend übereinstimmen. Die Kauf- und Bestandverträge sind zum Vergleich hinsichtlich abweichender Eigenschaften und zwischenzeitlich geänderter Marktverhältnisse zu analysieren und in der Folge mithilfe maßvoller Zu- und Abschläge zu berücksichtigen. Sollte mangels anderer Vergleichswerte tatsächlich Angebotspreise herangezogen werden müssen, so sind Preisforderungen, die Ausfluss ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse auszuschneiden. Insbesondere sind daher nicht zu berücksichtigen: überhöhte Angebote zwecks beschleunigter Abwicklung, aus siedlungspolitischen Gründen gelegte Angebot der öffentlichen Hand, selektive Angebote, die bestimmte Interessenten von vornherein ausschließen, Angebote, die im Zusammenhang mit Spekulationen oder Liebhabereien stehen, Angebot die gelegt werden, um Konkurrenzverhältnisse zu verändern; Angebot zwischen nahestehenden Personen; Angebot die in auffälliger Weise von dem aus einer Mehrzahl von Angeboten ermittelten Preisegefüge abweichen und Angebote, die nur zum Schein gelegt werden.⁸⁹

⁸⁹ *Pröll*, Beweiskraft von „Angebotspreisen“ beim Fremdvergleich, SWK 9/2016, 509.

2. Die abstrakte Renditeermittlung mangels funktionierendem Mietenmarkts

Ein funktionierender Mietenmarkt liegt nach der Rsp des VwGH nur dann vor, wenn ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor bei Außerachtlassung der Wertsteigerung der Immobilie sein Kapital in ein solches Objekt, auch im Vergleich zu anderen Immobilieninvestments investieren würde.⁹⁰ Liegt nun aber kein funktionierender Mietenmarkt vor, so ist das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung anhand einer abstrakten Renditeberechnung zu prüfen.

Zur Frage, wie die Renditemiete nun konkret zu ermitteln ist, wurde von der Rsp das umgekehrte Ertragswertverfahren zur Herleitung der Renditemiete akzeptiert, weshalb sich in der Folge auch die Finanzverwaltung dieser Methode bediente. Bei diesem Verfahren wird vom Wert der Immobilie auf eine Miete geschlossen, die eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals sicherstellen soll. Entscheidender Faktor ist der Liegenschaftszinssatz, der sich an der Sekundärmarktrendite orientiert. Die Höhe der Zuschläge zu dieser Rendite, um den Liegenschaftszinssatz zu ermitteln, werden durch die örtlichen Verhältnisse, das Umland, die Infrastruktur oder auch die Verkehrslage bestimmt. Die vom Hauptverband der allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen Österreichs verlautbarten Zinssatzbandbreiten können als Anhaltspunkt herangezogen werden. Je nachdem, ob die Liegenschaft in einer hochwertigen oder einer mäßigen Lage liegt, schwankt der Zinssatz zwischen 2 und 5,5 %. Wird nach Art der Baulichkeit unterschieden, also etwa ob es sich um ein Einfamilienhaus, ein Mietwohnhaus, ein Geschäftsgebäude oder um Industrieliegenschaften handelt, schwankt der Zinssatz zwischen 5 und 8,5 %. Die Wahl des richtigen Liegenschaftszinssatzes ist daher in der Praxis der entscheidende Faktor. Die komplexe Ermittlung lässt Interpretationsspielraum zu, was wiederum für Rechtsunsicherheit sorgt.⁹¹

Mayr spricht sich daher für das Heranziehen der Kostenmiete aus. Die Kostenmiete sei immer unstrittig feststellbar, was eine, seines Erachtens nach, mühsame Ermittlung des Liegenschaftszinssatzes erübrigen würde. *Mayr* beruft sich hierbei auf den Standpunkt

⁹⁰ VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256 und 18. 10. 2017, Ra 2016/13/0050.

⁹¹ *Marian Mayr*, Wurzelausschüttung von Wohnimmobilien – das Prüfschema der KStR 2013 auf dem Prüfstand der Praxis, ÖStZ 2015/466, 337 (339).

des deutschen BFH, der im Rahmen des Fremdvergleich berücksichtigt, ob der Kapitalgesellschaft die Aufwendungen für eine Immobilie in voller Höhe zurückfließen. Die Kostenmiete inklusive einer Eigenkapitalverzinsung und eines Gewinnaufschlag als Maßstab heranzuziehen sei daher nach BFH der korrekte Weg.⁹²

Pröll hält fest, dass der Begriff „*abstrakter Renditezinssatz*“ höchst unbestimmt ist und daher die konkrete Wahl eines Zinssatzes zu begründen ist. Dabei sollte der Liegenschaftszinssatz allen immobilienpezifischen Risiken Rechnung tragen, wobei nach Nutzungsart wie Wohnung, Büro, Geschäftslokal oder Industrieliegenschaft sowie Makro- und Mikrostandort typisiert werden sollte. Aber auch objektbezogene Faktoren wie Drittverwendungsfähigkeit, Wertstabilität, Leerstandsanfälligkeit, Revitalisierungsanfälligkeit, Verkehrsanbindung, zukünftige Raumanordnung, Baujahr, Gebäudezustand, Gebäuderestnutzungsdauer oder die Eigennutzungsmöglichkeit sind zu berücksichtigen.⁹³

Schließlich wurde vom VwGH eine weitere vom BFG aufgestellte Methode zur Errechnung des Renditezinssatz bei fehlenden Mietenmarkt akzeptiert.⁹⁴ Laut dem Erkenntnis des VwGH könnte sich der angemessene Renditezinssatz auch aus dem Mittelwert eines adaptierten Kapitalmarkt- sowie Liegenschaftszinssatzes errechnen lassen. Der Renditezinssatz bezieht sich ausschließlich auf den Mietertrag. Andere Verwertungsüberlegungen, wie die Wertsteigerung der Liegenschaft oder Verkaufsmöglichkeiten sind auszuklammern. Für die Berechnung sind die Marktverhältnisse zu Beginn der Vermietung ausschlaggebend. Marktanpassungsmöglichkeiten wie Mieterhöhungen in den Folgejahren sind auszublenden und die Renditemiete spiegelt eine Bruttomiete also inklusive Umsatzsteuer wider. Gegebenenfalls ist daher die Umsatzsteuer rauszurechnen. Bei der Berechnung des adaptierten Kapitalmarktzinssatzes ist zu berücksichtigen, dass es zu keinem Inflationsabschlag kommt, da ausschließlich die Marktverhältnisse zu Beginn der Vermietung maßgeblich sind. Da zukünftige Anpassungsmöglichkeiten auszuklammern sind, ist wohl auch kein Zuschlag für ein allgemeines Risiko wie Konjunkturschwankungen oder Umwelteinflüsse vorzunehmen. Der adaptierte

⁹² *Marian Mayr*, Wurzel ausschüttung von Wohnimmobilien – das Prüfschema der KStR 2013 auf dem Prüfstand der Praxis, ÖStZ 2015/466, 337 mit Verweis auf BFH 17. 11. 2004, I R 56/03.

⁹³ *Pröll*, Nachweis des „funktionierenden Mietenmarktes“ durch Verrechnung einer marktfremden Phantasiemiete?, ÖStZ 2020, 91 (95).

⁹⁴ VwGH 22. 3. 2018, Ra 2017/15/0047, BFG 4. 5. 2017, RV/6100603/2016.

Kapitalmarktzinssatz setzte sich aus einem Basiszinssatz, einem Immobilitätszuschlag und einem Bewirtschaftungszuschlag zusammen. Der Basiszinssatz orientiert sich an der langfristigen Veranlagung festverzinslicher Wertpapiere. Der Immobilitätszuschlag im Vergleich zu etwa Wertpapieren kann 0,5 bis 1 % betragen. Der Bewirtschaftungszuschlag beträgt für ein aus neuerer Bauart 0,5 %. Bei älterer Bauart erscheint ein Zuschlag zwischen 0,5 und 1,5 % angemessen. Der Liegenschaftszinssatz setzt sich aus dem Liegenschaftszinssatz selbst, einem Inflationszuschlag und einem Bewirtschaftungszuschlag zusammen. Der Liegenschaftszinssatz wird in hochwertigen bis sehr guten lagen zwischen 3 und 4 % liegen. Hinsichtlich des Inflations- und Bewirtschaftungszuschlags hat das BFG 0,5 % als angemessen erachtet. Der Mittelwert aus dem Kapitalmarkt- und Liegenschaftszinssatz kann als Renditezinssatz angewendet werden.⁹⁵

g. Kritik an der Rsp des VwGH sowie der Ansicht der Finanzverwaltung

Kritisiert wurde einerseits, ob jedoch ein Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes auch für Durchschnittsimmobilien erforderlich ist, kann in Frage gestellt werden, könnte man bei diesen Immobilien doch davon ausgehen, dass die Vermutung für einen funktionierenden Immobilienmarkt sprechen würde.⁹⁶

Aber auch, dass ein ökonomisch agierender Investor rein nur auf den Mietertrag abstellt und jede potentielle Wertsteigerung außer Acht lässt, wurde in der Literatur als realitätsfern bewertet. Vielmehr würde ein Investor in Zeiten von Negativzinsen abwägen, mit welchen Produkten die Inflation aufgefangen werden könne. Der Renditezinssatz würde sich im Regelfall nach einer zehnjährigen Staatsanleihe und einem Risikoaufschlag richten. Bei diesem Risikoaufschlag seien Werthaltigkeit der Immobilien, die Bausubstanz, die Nebenkosten des Erwerbes, die Besteuerung der Erträge und der Veräußerung, die Entwicklung der Immobilienpreise sowie die Entwicklung des Stadtteils zu berücksichtigen.⁹⁷

⁹⁵ *Leyrer/Luka*, Renditezinssatz bei fehlendem Mietenmarkt, SWK 3/2019, 100.

⁹⁶ *Kogler/Varro*, Steuerrechtliches zu (Luxus-)Immobilien- und Möbelmiete, immolex 2018/82, 232 (234).

⁹⁷ *Varro*, Renditemiete: Diskriminierung von Begünstigten?, ecolex 2017, 561 (563).

Fraglich ist allerdings, inwiefern das Errichten eines überdurchschnittlich ausgestalteten Einfamilienhauses zur Wertsteigerung einer Liegenschaft führt. Je teurer das errichtete Gebäude ist, desto geringer ist meist die Anzahl potenzieller Käufer. Meist ist nur ein kleiner Kreis bereit, hohe finanzielle Mittel für überdurchschnittliche Wohnungen zu investieren. Außerdem werden von diesem Kreis Wohngebäude typischerweise nach den eigenen persönlichen Vorlieben und individuellen Bedürfnisse neu errichtet. Auch problematische Grundrisslösungen, bautechnische Besonderheiten und mit der speziellen Bauart zusammenhängende hohe Instandhaltungs- oder Betriebskosten führen tendenziell nicht zu einer Wertsteigerung.⁹⁸

Außerdem sei das Abstellen auf eine starre Bandbreite des Renditezinssatzes zwischen 3 und 5 % nicht mehr zeitgemäß. Diese Bandbreite stammte aus dem Jahr 2005.⁹⁹ Dass der VwGH auch bereits von dieser Ansicht abgerückt ist, könnte man der jüngeren Rsp aus dem Jahr 2016 entnehmen, in der der VwGH feststellte, dass in jüngster Zeit von Investoren sogar Immobilien mit einem Renditesatz von 1 % und darunter angekauft würden. Der VwGH ist der Ansicht, diesen Investoren könne kein unwirtschaftliches Handeln vorgeworfen werden, vielmehr könnten spezielle Überlegungen zur Akzeptanz niedriger Renditen führen.¹⁰⁰ Zur Bandbreiten zwischen 3 und 5 % kann jedoch entgegnet werden, dass sich diese Rsp des VwGH auf leicht vermietbare Kleinwohnungen, Garconnieren oder Studentenwohnungen bezog und nicht auf mit hohen Errichtungskosten behaftete und größere, daher schon von vornherein schwerer vermietbare, Immobilien bezog. Selbst trotz des insgesamt gesunkenen Zinsniveaus ist die Nachfrage nach Kleinwohnungen nach wie vor hoch, sodass ein abstrakter, auf den Mietertrag bedachter, marktüblich agierender Investor wohl eher in diese Immobilienkategorie investieren würde.¹⁰¹

Die Rsp des VwGH würdigend geht das BMF mittlerweile nur ausnahmsweise von der Zuordnung einer Immobilie zur außerbetrieblichen Sphäre aus und zwar dann, wenn diese ihrer Erscheinung nach offensichtlich für die private Nutzung durch den

⁹⁸ *Pröll/Brückner*, Verdeckte Zuwendung – Der leise Abschied vom Wertänderungsaspekt im Luxusvillensbereich, *ÖStZ* 2018/358, 251 (253).

⁹⁹ *Wilplinger/Teuschler*, BMF ändert seine Rechtsmeinung zur Renditemiete, *ecolex* 2019, 626 (629).

¹⁰⁰ VwGH 29. 6. 2016, 2013/15/0301.

¹⁰¹ *Renner/Strimitzer/Vock*, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Rz 1095.

Gesellschafter bestimmt ist. Nach Ansicht des BMF ist in Fällen, in denen eine Immobilie dem außerbetrieblichen Bereich zuzurechnen ist, die Nutzungsüberlassung bzw eine all-fällige Veräußerung des Objektes bei der Körperschaft nach Maßgabe der Bestimmungen der außerbetrieblichen Einkunftsarten zu ermitteln, weshalb eine Teilwertabschreibung nicht zustünde. Das BMF stellt klar, dass die so ermittelten Einkünfte gem § 7 Abs 3 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu veranlagern sind.¹⁰²

h. Wechsel von der betrieblichen zur außerbetrieblichen Sphäre

Wenngleich die bisherige Judikatur des VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften in Zusammenhang mit Immobilienvermietung an Anteilseigner bereits eine deutliche Entwicklung erfahren hat, so ist nach wie vor noch ungeklärt, ob auch ein Wechsel zwischen der betrieblichen und außerbetrieblichen Sphäre möglich ist.¹⁰³ *Bruckner* führte zu dieser Frage aus, dass dies durch Entnahmen und Einlagen im Sinne des § 4 Abs 1 EStG möglich sein müsste. Für die Bewertung seien die Regelungen des § 6 Z 4 und 5 EStG maßgeblich. Würden nun Wirtschaftsgüter von der betrieblichen in die außerbetriebliche Sphäre überführt, so löse dies in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen Buchwert und Teilwert eine Gewinnrealisierung aus. Wird nun umgekehrt ein Wirtschaftsgut der Privatsphäre der Kapitalgesellschaft dem betrieblichen Bereich zugeführt, so stelle dies eine gem § 6 Z 5 EStG zu bewertenden Einlagevorgang dar. *Bruckner* schloss seine Überlegungen zu dem damaligen Zeitpunkt mit der Anmerkung, dass auch gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter vorstellbar seien. Dass dies möglich ist, bestätigte seitdem auch der VwGH. So sind Wirtschaftsgüter, die einerseits betrieblich, andererseits außerbetrieblich genutzt werden, als gemischt genutztes Vermögen der Kapitalgesellschaft zu qualifizieren. Eine Differenzierung zwischen betrieblichem und außerbetrieblichem Teil sollte nur dann unterbleiben, wenn eine der beiden Sphären von untergeordneter Bedeutung ist, was immer der Fall ist, wenn diese weniger als 20 % des Objekts erfasst.¹⁰⁴ Sofern mehrere private Bereiche innerhalb einer unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft bestehen, ist das Überführen von Wirtschaftsgütern des einen

¹⁰² KStR 2013, 638.

¹⁰³ *Stangl*, Der VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2005/71, 39.

¹⁰⁴ *Bruckner*, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003/233, 110 (Abschnitt 4).

privaten Bereichs in einen anderen privaten Bereich ebenso wenig steuerlich relevant wie bei einer natürlichen Person oder innerhalb anderer Körperschaften wie etwa Vereine oder Privatstiftungen.¹⁰⁵

Ebenso ist, mangels Herantragen der Frage an den VwGH, nach wie vor unklar, ob und aufgrund welches Steuertatbestandes die Veräußerung eins der außerbetrieblichen Sphäre zugeordneten Wirtschaftsgutes zu besteuern ist. Nach Ansicht des BMF sei, wie bereits erwähnt, eine spätere Veräußerung auf Ebene der Körperschaft nach außerbetrieblichen Grundsätzen zu besteuern und im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu veranlagen.¹⁰⁶

i. Abgrenzung zur Liebhaberei

Führt die Vermietung von Immobilien an Anteilseigner oder Nahestehende zu dauerhaften Werbungskostenüberschüssen oder Verlusten, so kann auch die Frage von Liebhaberei zu beurteilen sein. Zunächst ist jedoch zu prüfen, ob die Immobilie überhaupt zum Betriebsvermögen zu zählen ist, andernfalls es sich erübrigt, auf die Frage einzugehen, ob Liebhaberei vorliegt.¹⁰⁷ Eine Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre machen daher weiterführende Überlegungen zur Frage, ob Liebhaberei vorliegt, obsolet.

Der VwGH hat in diesem Zusammenhang bereits bestätigt, dass auch bei Körperschaften iSd § 7 Abs 3 KStG, selbst wenn sie aufgrund ihrer Rechtsform nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen können, bei einer Wohnungsüberlassung von einer kleinen Vermietung auszugehen ist und insoweit isoliert Liebhaberei vorliegen kann.¹⁰⁸ Die Einkünfteermittlung ist allerdings der Liebhabereibeurteilung vorgelagert. Die Liebhabereiprüfung bezieht sich daher auf das Ergebnis nach Zurechnung einer allfälligen verdeckten Ausschüttung. Ergibt sich danach kein Verlust, so besteht auch kein Anlass für eine

¹⁰⁵ Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016), § 7, Tz 190.

¹⁰⁶ I. Mair, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, RdW 2012/659, 623 (624).

¹⁰⁷ Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Rz 1127 mit Verweis auf VwGH 24. 6. 2004, 2001/15/0002.

¹⁰⁸ Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Rz 1127 mit Verweis auf VwGH 28. 4. 2009, 2006/13/0140.

Liebhabeurbeurteilung.¹⁰⁹ Insofern gibt es eine Wechselbeziehung zwischen verdeckten Ausschüttungen und der Beurteilung, ob Liebhabeur vorliegt.¹¹⁰

j. Anwendbarkeit der entwickelten Grundsätze auf Privatstiftungen

Die Überlassung von Immobilien seitens einer Kapitalgesellschaft an Anteilseigner können mit jenen von Stiftungen an Stifter oder Begünstigte verglichen werden. Auch der VwGH nimmt wechselseitig darauf Bezug. Anzumerken ist allerdings, dass bei Privatstiftungen schon von Gesetzes wegen ein außerbetrieblicher Bereich besteht, weshalb diese auch außerbetriebliche Einkünfte ganz grundsätzlich erzielen kann, während dies bei der Kapitalgesellschaft erst durch die Rsp entwickelt wurde.¹¹¹ Wenn jedoch der VwGH von einer außerbetrieblichen Sphäre bei Kapitalgesellschaften spricht, so ist damit nicht gemeint, dass die Einkünfte dieser Sphäre im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten steuerrelevant werden, sondern dass es im Rahmen dieser Sphäre nicht zur Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte kommen kann. Die vom VwGH entwickelte außerbetriebliche Sphäre ist daher viel eher mit Liebhabeur vergleichbar.¹¹² Dieser Ansicht folgend, ist nach *Arnold/Stangl/Tanzer* zwischen einer betrieblichen, einer außerbetrieblichen und einer einkünfteirrelevanten Sphäre der Privatstiftung zu unterscheiden.¹¹³

Seitens des BMF wurde ebenso bereits klargestellt, dass die ertrag- und umsatzsteuerlichen Grundsätze bei für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien auch für die Überlassung von Immobilien durch eine Privatstiftung gem § 13 KStG an ihre Begünstigte gelten. Klargestellt wurden seitens des BMF auch, dass umsatzsteuerlich im Lichte der Rsp keine unternehmerische Tätigkeit vorliegen würde, wenn die Überlassung der Immobilien durch eine Privatstiftung an den Stifter oder an andere Begünstigte im Rahmen der Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke erfolgt.¹¹⁴

¹⁰⁹ LRL 2012, 135.

¹¹⁰ *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016), § 7, Tz 181.

¹¹¹ *Renner/Strimitzer/Vock*, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Rz 1118.

¹¹² *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK Spezial (2017), 167.

¹¹³ *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht² (298).

¹¹⁴ BMF Information zur steuerlichen Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw. hergestellten Immobilien, BMF-010216/0002-IV/6/2019.

k. Anwendbarkeit der entwickelten Grundsätze auf Personengesellschaften

Das Instrument der verdeckten Ausschüttung steht bei Personengesellschaften nicht zur Anpassung nicht fremdüblich gestalteter Mietverhältnisse betreffend privaten Wohnraum des Gesellschafters zur Verfügung. Die Korrektur erfolgt bei diesen im Wege der Entnahmen. Dauerhaft privat genutzte Gebäude können daher nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen des Unternehmens zählen. Die entsprechende Judikatur bei Kapitalgesellschaften kann daher nicht auf Personengesellschaften übertragen werden. Dient daher eine Wohnung dem Mietunternehmer zur Haushaltsführung, so stellt diese Wohnung notwendige Privatvermögen dar.¹¹⁵

¹¹⁵ Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Rz 1123.

C. UMSATZSTEUERRECHT

I. Prüfung der unternehmerischen Tätigkeit

Für das Umsatzsteuerrecht ist die unionsrechtliche MwStSyst-RL und die entsprechende Judikatur des EuGH zu beachten. Gem § 1 Abs 1 Z 1 UStG ist ein Steuertatbestand des UStG, dass ein Unternehmer eine Leistung gegen Entgelt erbringt. Für den Bereich der Vermietung von Immobilien an Gesellschafter ist insbesondere zu prüfen, ob überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit ausgeführt wird.

Gem § 2 Abs 1 UStG hat eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit vorzuliegen. Das ist eine Tätigkeit, die nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen dient, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt. Eine solche Tätigkeit kann aus einem aktiven Tun als auch einem Dulden oder Unterlassen bestehen, sofern diese selbständig, nachhaltig und gegen Entgelt ausgeführt wird.¹¹⁶ Die Unternehmereigenschaft können allerdings nur solche Leistungen begründen, die gegenüber Dritten erbracht werden. Die Leistung muss daher gegenüber einem umsatzsteuerlich selbständigen Leistungsempfänger ausgeführt werden. Tätigkeiten, die der Erhaltung der eigenen Person dienen gehen nicht über die Sphäre des Privatlebens hinaus und stellen deshalb keine unternehmerische Tätigkeit dar.¹¹⁷

Die MwStSyst-RL kennt den Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit nicht, sondern verwendet den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit, worunter eine Tätigkeit zu verstehen ist, die unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausgeübt wird. Eine Tätigkeit wird auch dann als eine wirtschaftliche qualifiziert, wenn kein Gesamtüberschuss erzielt wird, sie muss lediglich auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sein.¹¹⁸ Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt dabei insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von

¹¹⁶ Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 2 Rz 90 ff.

¹¹⁷ Aigner/Tumpel, Immobilienvermietung durch eine Privatstiftung an ihre Stifter oder Begünstigte, SWK 8/2011, S 394 (Abschnitt 2.2.).

¹¹⁸ Aigner/Tumpel, Immobilienvermietung durch eine Privatstiftung an ihre Stifter oder Begünstigte, SWK 8/2011, S 394 (Abschnitt 2.2.).

Einnahmen.¹¹⁹ Die bloß gelegentliche Nutzungsüberlassung gegen Entgelt stellt hingegen keine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Das Vorliegen ebendieser Einnahmenerzielungsabsicht ist stets unter Bedachtnahme auf objektiv geeignete Kriterien zu prüfen, wobei das Gesamtbild der Verhältnisse zu berücksichtigen ist. Nach Ansicht des VwGH, führt ein nur moderates Abweichen des tatsächlich vereinbarten vom fremdüblichen Mietentgelt für sich allein noch nicht dazu, dass eine Tätigkeit als nichtunternehmerisch eingestuft wird.¹²⁰ Dies kann uU über die Art und Weise wie ein Gegenstand üblicherweise wirtschaftlich genutzt wird beurteilt werden. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer die Sache für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und somit für die nachhaltige Einnahmenerzielung einsetzt. Kann nun ein Gegenstand sowohl für wirtschaftliche als auch für andere Zwecke verwendet werden, so ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu untersuchen, ob eine Sache zur dauerhaften Erzielung von Einnahmen eingesetzt wird. Kann nun anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, so sind unter anderem die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten gehören und bewertet werden müssen.¹²¹ Um dies beurteilen zu können, sei dem EuGH zufolge ein Fremdvergleich anzustellen. So sollen jene Umstände verglichen werden unter denen der Gegenstand tatsächlich benutzt wird mit jenen Umständen unter denen die entsprechenden wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird.¹²² So kann überprüft werden, ob eine Gebrauchsüberlassung eines körperlichen Gegenstands auf eine nachhaltige Einnahmenerzielung abzielt oder nicht. Keine Tätigkeit mit Einnahmenerzielungsabsicht iSd MwSt-Syst-RL und ihrer Umsetzung in § 2 UStG wird ausgeübt, wenn geschäftliche Aktivitäten nur dem Ziel dienen, im eigenen Bereich Ausgaben zu sparen oder wenn Maßnahmen ohne wirtschaftliches Kalkül oder ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet

¹¹⁹ *Pröll*, Umsatzsteuerliche Behandlung vermieteter „Wohngrundstücke“ im Spannungsfeld zwischen unternehmerischer Tätigkeit und „missbräuchlicher Praxis“, ÖStZ 2010/312, 149 (149) mit Verweisen auf die entsprechende EuGH-Rsp.

¹²⁰ VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0284.

¹²¹ *Pröll*, Umsatzsteuerliche Behandlung vermieteter „Wohngrundstücke“ im Spannungsfeld zwischen unternehmerischer Tätigkeit und „missbräuchlicher Praxis“, ÖStZ 2010/312, 149 (149) mit Verweisen auf die entsprechende EuGH-Rsp.

¹²² EuGH 26. 9. 1996, Rs C-230/94, *Enkler*, RN 28.

werden.¹²³ Kriterien, die gegen eine marktkonforme Vermietungstätigkeit sprechen können sind etwa ein unangemessen niedriges oder zu hohes Mietentgelt, keine oder zu geringe oder unregelmäßig bzw verspätete Verrechnung von Nebenkosten, die Übernahme der Finanzierung oder des Kreditrisikos für die Gebäudeerrichtung durch die Mietpartei oder wenn vereinbarten Indexklauseln nicht angewendet werden. Hinsichtlich des Mietentgelts ist es marktüblich, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart hätten.¹²⁴

Der VwGH bezog sich bei seinen Entscheidungen für den Bereich der Umsatzsteuer naturgemäß auf ebendiese Judikatur des EuGH.¹²⁵ Demzufolge ist für die Entscheidung, ob eine Tätigkeit als unternehmerische Vermietung eingestuft werden kann oder eine bloße nichtunternehmerische Gebrauchsüberlassung ist, auf die bereits erwähnte fremdübliche Vorgangsweise abzustellen.¹²⁶ In seinem Erkenntnis vom 16.5.2007 stellte der VwGH klar, dass es an einer unternehmerischen Tätigkeit fehlen würde, wenn die konkreten Umstände des Einzelfalls erkennen lassen, dass ein Gebäude einem Gesellschafter nur deshalb zur Nutzung überlassen wird, um diesen zu bereichern. Der VwGH entschied, dass die Tatsache, dass im gegenständlichen Fall Bestandgeber und -nehmer in einem Naheverhältnis zueinander standen und ertragsteuerlich von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen ist, stelle noch keine Voraussetzung, sondern nur ein weiteres Indiz dar, dass die Tätigkeit nicht auf eine nachhaltige Einnahmenerzielungsabsicht abzielt.¹²⁷ Der VwGH stellte weiter klar, dass eine Leistungsbeziehung zwischen einer Körperschaft und ihren Anteilsinhabern nur dann als schuldrechtliches Verhältnis anzusehen sei, wenn sie unter Bedingungen eingegangen wird, die einen natürlichen Interessengegensatz zwischen den Vertragspartnern erkennen lassen.¹²⁸

In seinem Erkenntnis vom 19.3.2013 gibt es zum Thema der Fremdüblichkeit weitere Anhaltspunkte. In diesem Judikat war eine GmbH mit Geschäftsgegenstand

¹²³ *Pröll*, Umsatzsteuerliche Behandlung vermieteter „Wohngrundstücke“ im Spannungsfeld zwischen unternehmerischer Tätigkeit und „missbräuchlicher Praxis“, ÖStZ 2010/312, 149 (150) mit Verweis auf *Ruppe*, UStG, § 2, Rz 55 ff.

¹²⁴ *M. Mayr*, Wohnraumvermietung zwischen GmbHs und ihren Gesellschaftern, SWK 14/20212, 718 (Abschnitt 2.1.).

¹²⁵ insb auf EuGH 26. 9. 1996, C-230/94, *Enkler* und 19. 7. 2012, C-263/11, *Redlifs*.

¹²⁶ *Prodinger*, Vermietung an Gesellschafter, SWK 11/2017, 588 (592).

¹²⁷ VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083.

¹²⁸ VwGH 25. 6. 1997, 94/15/0160, 10. 7. 1996, 94/15/0114.

„*allgemeiner Handel, Werbung und Gebäudevermietung*“ die Beschwerdeführerin. Die Gesellschafter waren in den Streitjahren Ehegatten, wobei der Ehegatte auch Geschäftsführer war. Die GmbH war Miteigentümerin einer Liegenschaft, auf der sie das Wohnungseigentumsrecht an zwei Wohnungseigentumsobjekten erworben hatte. Das Gebäude wurde durch die Miteigentümer einer umfassenden Sanierung unterzogen und in der Folge sollte die eine Wohnung an den Gesellschafter und die andere an dessen Schwager vermietet werden. Die Beschwerdeführerin machte den Vorsteuerabzug, die AfA, begünstigte Herstellungsaufwendungen im Sinne des § 28 Abs 3 EStG und die Finanzierungskosten als Betriebsausgaben geltend. Das Finanzamt versagte im Rahmen einer Betriebsprüfung die Anerkennung der beiden Mietverhältnisse. Im Rahmen des Verfahrens konnte festgestellt werden, dass die beiden Wohnungen durch einen Mauerdurchbruch miteinander verbunden seien und nur vom Gesellschafter und seiner Familie bewohnt wurden. In dieser Entscheidung führte der VwGH aus, dass bei der Prüfung der Fremdüblichkeit der Höhe der Mietzahlungen auch zu ergründen sei, zu welchen Mietzinsen andere Wohnungsvermietungen durch andere Vermieter als die Beschwerdeführerin in demselben Wohnhaus vorgenommen worden sind. In gegenständlichem Fall war darüber hinaus, die Höhe des Mietzinses durch die Förderungsbedingungen im Zusammenhang mit der Gebäudesanierung begrenzt. Nach Ansicht des VwGH sei auch zu hinterfragen, inwieweit es überhaupt einer unternehmerischen Logik entspricht, sich einer solchen Mietzinsbegrenzung zu unterwerfen.¹²⁹

II. Prüfung des Vorsteuerausschlusses

Kann nun von einem Unternehmer im Sinne des § 2 Abs 1 UStG gesprochen werden, so sind diese Unternehmer gem § 12 UStG grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt. Nach der Prüfung, ob eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 1 UStG oder wirtschaftliche Tätigkeit iSd MwStSyst-RL vorliegt, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob ein Vorsteuerausschluss zur Anwendung kommt.¹³⁰

¹²⁹ VwGH 19. 3. 2013, 2009/15/0215.

¹³⁰ Nach *Tratlehner* ist außerdem das Vorliegen von Liebhaberei auszuschließen, wozu ebenfalls eine Betrachtung der Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles erforderlich ist (*Tratlehner*, Vorsteuerabzug bei Immobilienvermietung einer Privatstiftung, GES 2016, 433 (437)).

Zu einem Vorsteuerauschluss kann es insbesondere bei einer verdeckten Ausschüttung kommen, wobei zwei Szenarien bei der Immobilienvermietung einer Körperschaft an ihre Anteilseigner denkbar sind. Ertragsteuerlich wird bei nicht fremdüblich den Gesellschaftern zur privaten Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft zwischen jenen unterschieden, die schon ihrer Erscheinung nach besonders repräsentative Gebäude sind oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt wurde. Diese zählen von vornherein nicht zum Betriebsvermögen, weshalb für diese auch der Vorsteuerabzug bereits aufgrund von § 12 Abs 2 Z1 UStG ausgeschlossen wird, da gar keine unternehmerische Tätigkeit vorliegt.¹³¹ Das Fehlen einer unternehmerischen Tätigkeit wird vom VwGH in diesen Fällen damit begründet, dass die Nutzungsüberlassung nicht erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden.¹³²

Wurde jedoch eine unternehmerische Tätigkeit bejaht, so steht gem § 12 Abs 2 Z 2a UStG ein Vorsteuerabzug dann nicht zu, wenn Leistungen ausgeführt werden, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG oder der §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 des KStG sind.¹³³ Bei Gebäuden, die nun zum betrieblichen Bereich einer Gesellschaft zu zählen sind, bei deren Vermietung allerdings ein unangemessen niedriger Mietzins vereinbart wurde, ist für die Bemessung der verdeckten Ausschüttung von einem fremdüblichen Mietzins auszugehen. Das ist jenes Entgelt, das einer gesellschaftsfremden Person gegenüber erbracht würde. Maßgeblich ist daher, was ein marktüblich agierender Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet. Hierbei handelt es sich um die sogenannte Renditemiete. Wird nun ein Mietobjekt zu einem Entgelt überlassen, das weniger als die Hälfte der sogenannten Renditemiete beträgt, so stellt dies eine überwiegende Verwendung des Gegenstands zur Ausführung einer verdeckten Ausschüttung dar und führt daher zum Vorsteuerauschluss gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG.¹³⁴

¹³¹ *Tratlehner*, Vorsteuerabzug bei Immobilienvermietung einer Privatstiftung, GES 2016, 433 (438).

¹³² VwGH 19. 3. 2013, 2009/15/0215.

¹³³ *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994 (62. Lfg 2020) zu § 12, Rz 292 ff.

¹³⁴ *Tratlehner*, Vorsteuerabzug bei Immobilienvermietung einer Privatstiftung, GES 2016, 433 (438) mit Verweisen zu VwGH 19. 3. 2013, 2009/15/0215, 10. 2. 2016, 2013/15/0284 und 23. 2. 2010, 2007/15/0003. Vgl auch *Kollmann/Schuchter* in *Mehlhardt/Tumpel*, UStG² (2015), § 12, Rz 246 ff.

III. Das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis

Ein Steuerpflichtige hat nach der EuGH Rsp grundsätzlich das Recht, seine Tätigkeit so gestalten, dass sich seine Steuerschuld in Grenzen hält. Das Recht auf Vorsteuerabzug geht auch verloren, wenn die Umsätze eine missbräuchliche Praxis darstellen, wobei die nationalen Gerichte festzustellen haben, ob missbräuchliches Verhalten erfüllt wird. Dem Steuerpflichtigen muss hierbei stets die Möglichkeit gegeben werden, den Nachweis zu erbringen, dass keine künstliche Gestaltung vorliegt, sondern eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird. Die Frage, ob der Vorsteuerabzug aus Missbrauchsgesichtspunkten verweigert werden kann, ist ausschließlich nach umsatzsteuerlichen Kriterien zu beurteilen. Ist daher ein von einem Steuerpflichtigen eingeschlagener Weg in ertragsteuerlicher Hinsicht nicht anerkannt, so erlaubt dies noch keine Rückschlüsse auf die Beurteilung eines Sachverhalts für das Umsatzsteuerrecht.¹³⁵

Der EuGH Rsp entsprechend ist die Annahme, dass Missbrauch vorliegt, nur dann gerechtfertigt, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind. Einerseits wenn die fraglichen Umsätze trotz formaler Bedingungen den einschlägigen Bestimmungen der MwStSyst-RL und des entsprechenden nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderläuft und andererseits, wenn aus einer Reihe von objektiven Anhaltspunkten ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wurde. Das Missbrauchsverbot ist nicht relevant, wenn die Umsätze eine andere Erklärung haben können als nur die Erlangung von Steuervorteilen.¹³⁶

Ein solcher Steuervorteil wird von der jüngeren EuGH-Rsp und korrespondierenden VwGH-Judikatur auch darin erblickt, dass einer GmbH der Vorsteuerabzug zukommt, der dem Gesellschafter bei eigener Bautätigkeit nicht zugekommen wäre.¹³⁷ Dem EuGH

¹³⁵ Pröll, Umsatzsteuerliche Behandlung vermieteter „Wohngrundstücke“ im Spannungsfeld zwischen unternehmerischer Tätigkeit und „missbräuchlicher Praxis“, ÖStZ 2010/312, 149 (151) mit Verweis auf EuGH 21. 2. 2008, Rs C-425/06, *Part Service*, RN 47 und 21. 2. 2006, Rs C-255/02, *Halifax*, RN 73.

¹³⁶ EuGH 22. 12. 2010, C-103/09, *Weald Leasing*, Rn 29 und 30, 21. 2. 2008, C-425/06, *Part Service*, Rn 42, 21. 2. 2006, C-255/2, *Halifax*, Rn 74f.

¹³⁷ Pröll, Umsatzsteuerliche Behandlung vermieteter „Wohngrundstücke“ im Spannungsfeld zwischen unternehmerischer Tätigkeit und „missbräuchlicher Praxis“, ÖStZ 2010/312, 149 (152).

Urteil *Halifax* kann entnommen werden, dass die Grundsätze des Unionsrechts dem Vorsteuerabzug entgegenstehen können. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn schon die Gegenüberstellung der geltend gemachten Vorsteuern aus einer Investition und der daraus entstehenden Umsatzsteuerlasten erkennen lässt, dass der Steuerpflichtige hauptsächlich einen Liquiditäts- und damit Steuervorteil erzielen wollte.¹³⁸

Ob daher eine missbräuchliche Gestaltung vorliegt kann nur anhand einer Gesamtschau der Umstände des Einzelfalles erfolgen. Es können gewisse Indizien, die für eine missbräuchliche Praxis sprechen, ausgemacht werden. So kann die Auswahl eines Mietobjekts, das den Interessen des Gesellschafters entspricht und das in der Folge auch nicht Dritten zur Miete angeboten wird, oder spezielle für den Mieter angeschaffte Innenausstattung oder Möblierung dafür sprechen. Das häufig gegen die Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung vorgebrachte Argument, die Vermietung diene zur Sicherung des Einkommens ist nach Ansicht *Mayrs* insbesondere dann nicht zutreffend, wenn dem Gesellschafter die gezahlten Mieten wieder über Ausschüttungen zufließen.¹³⁹

Liegt nun eine missbräuchliche Praxis vor, so sind die betroffenen Umsätze nach der EuGH Rsp neu zu definieren, indem auf die Lage abgestellt wird, die ohne diese missbräuchliche Praxis bestanden hätte.¹⁴⁰ Zu besteuern ist daher jener Sachverhalt, der im Falle der Investition durch den Gesellschafter selbst bestünde. Die Mietzahlungen würden daher keine Umsatzsteuerpflicht bewirken und gleichzeitig stünde kein Vorsteuerabzug zu.¹⁴¹

¹³⁸ *Pröll*, Umsatzsteuerliche Behandlung vermieteter „Wohngrundstücke“ im Spannungsfeld zwischen unternehmerischer Tätigkeit und „missbräuchlicher Praxis“, ÖStZ 2010/312, 149 (152) mit Verweis auf EuGH 21. 2. 2006, C-255/2, *Halifax*.

¹³⁹ *Mario Mayr*, Wohnraumvermietung zwischen GmbHs und ihren Gesellschaftern, SWK 14/2012, 718 (Abschnitt 4).

¹⁴⁰ EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, Rz 94.

¹⁴¹ *Mario Mayr*, Wohnraumvermietung zwischen GmbHs und ihren Gesellschaftern, SWK 14/2012, 718 (Abschnitt 5).

IV. Die Anwendbarkeit des Normalwerts gem § 4 Abs 9 UStG

Mit dem AbgÄG 2012 wurde der § 4 Abs 9 UStG eingeführt, demzufolge ein Normalwert als Bemessungsgrundlage für bestimmte Umsätze gilt. Ziel dieser Maßnahme war vor allem die Vorbeugung von Steuerhinterziehung und -umgehung, indem ein zu niedrig versteuerter Letztverbrauch vermieden werden soll. Die Normalwertregelung ist daher eine *lex specialis* zur allgemeinen Regel des § 4 Abs 1 UStG hinsichtlich der Bestimmung der Bemessungsgrundlage beim Leistungsaustausch.¹⁴²

Das Gesetz definiert den Normalwert als den gesamten Betrag, den ein Empfänger einer Leistung einem unabhängigen Lieferer oder Leistungserbringer zahlen müsste, um die Leistung unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. Eine entsprechend vergleichbare Leistung kann nur ermittelt werden, wenn ein direkter Preisvergleich, ein transaktionsbezogener Fremdvergleichspreis oder ein bei Sachzuwendungen eines Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer den lohnsteuerlichen Sachbezügen zugrundeliegenden Wert gibt. In richtlinienkonformer Interpretationen kommt es für die Anwendung des Normalwerts darauf an, ob das Entgelt aufgrund einer besonderen Nahebeziehung oder Verbundenheit vom fremdüblichen Preis abweicht. Die Normalwertregelung ist daher insbesondere dann nicht anzuwenden, wenn das Entgelt rein aus betriebswirtschaftlichen Gründen wie etwa bei einem Abverkauf oder Lockangebot nicht mit dem Normalwert übereinstimmt.¹⁴³

Durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 wurde die Normalwertregelung des § 4 Abs 9 UStG dahingehend abgeändert, dass diese ab 1.1.2016 auch für die Lieferung bzw Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zur Anwendung gelangt. Vermietet daher nun eine Gesellschaft oder Stiftung eine Liegenschaft unterpreisig an einen nicht (voll) zum Vorsteuerabzug berechtigten Gesellschafter oder Begünstigten bzw Stifter, so hätte unter Anwendung von § 4 Abs 9 UStG bei Vorliegen eines fremdunüblich niedrigen Mietentgelts für umsatzsteuerliche Zwecke ein Hochschleusen des Entgelts auf den Normalwert zu erfolgen. Der Normalwert ist in solchen Fällen wohl das fremdüblich erzielbare Mietentgelt. Dies könnte allerdings die Anwendung eines

¹⁴² Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG² (2015), § 4, Rz 361f.

¹⁴³ Ecker in Scheiner/Kolacny/Caganeek (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer – UstG (1994), § 4, Rz 450ff.

Vorsteuerauschlusses gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ausschließen, wenn man systematisch von einer vorgelagerten Anwendung von § 4 Abs 9 UStG ausgeht, da durch die Anwendung von § 4 Abs 9 UStG wohl das fremdüblich erzielbare Mietentgelt zur Bemessungsgrundlage wird und es nicht zu einer verdeckten Ausschüttung kommen kann. *Tratlehner* ist der Ansicht, dass jedoch durch den Ansatz des Normalwertes keine Unternehmereigenschaft erlangt werden kann. Der Normalwert könne nur die Rechtsfolge bei bestehender Unternehmereigenschaft des Vermieters sein, wenn das verrechnete Mietentgelt nicht fremdüblich ist.¹⁴⁴

¹⁴⁴ *Tratlehner*, Vorsteuerabzug bei Immobilienvermietung einer Privatstiftung, GES 2016, 433 (439).

D. VERFAHRENSRECHTLICHE BESONDERHEITEN

Gemäß § 115 BAO gilt im Abgabenverfahren grundsätzlich die *Offizialmaxime*, der zufolge der Behörde die gesamte Sachverhaltsermittlung einschließlich Beweisführung auferlegt wird. In erster Linie lastet daher die Verpflichtung zur Erforschung der materiellen Wahrheit auf der Behörde. § 115 Abs 1 BAO normiert allerdings bei gewissen Konstellationen eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen und nennt etwa explizit Auslandssachverhalte. Aus den Mitwirkungspflichten alleine ergibt sich allerdings noch keine Auferlegung der Beweislast. Die Grenzen der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen werden durch die Notwendigkeit oder Erforderlichkeit, die Erfüllbarkeit, Zumutbarkeit und Verhältnismäßigkeit gezogen.¹⁴⁵

Das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes einschließlich der dazugehörigen Beweisvorsorge ist nach der Rsp des VwGH vom Investor nachzuweisen.¹⁴⁶ Dieser Ansicht ist auch die Finanzverwaltung gefolgt.¹⁴⁷ Der Investor muss daher den entsprechenden Mietenmarkt erkunden und sich auf dieser Basis als ökonomisch agierender Investor für die Anschaffung oder Errichtung der Immobilie entschieden haben. Die Vorlage dieser Unterlagen wird im Abgabenverfahren als zumutbar und im Hinblick auf die bestehende Offenlegungspflicht als geboten angesehen.¹⁴⁸

Im Ergebnis führt diese Ansicht zu einer Umkehr der Beweislast zulasten des Investors, die dann von Relevanz ist, wenn außergewöhnliche Verhältnisse vorliegen. Außergewöhnliche Verhältnisse sind etwa dann anzunehmen, wenn eine besonders repräsentative oder auf spezielle Wohnbedürfnisse des Anteilseigners, Nahestehenden, Stifters oder Begünstigten zugeschnittene Liegenschaft vermietet wird, weil für derart extravagante und ausgefallene Liegenschaften ein Markt nicht als von vornherein gegeben angenommen werden kann. Ein Markt wird dafür nur in Ausnahmefällen existieren und ist keinesfalls offenkundig, sodass gem § 167 BAO kein Nachweis erforderlich wäre.¹⁴⁹ Den

¹⁴⁵ *Schaunig*, taxlex 2020, 162 mit Verweisen auf die entsprechende VwGH Judikatur.

¹⁴⁶ *Renner/Strimitzer/Vock*, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Rz 1085 mit Verweisen auf VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256 und 22. 3. 2018, Ra 2017/15/0047.

¹⁴⁷ KStR 2013 Rz 638.

¹⁴⁸ VwGH 22. 3. 2018, Ra 2017/15/0047.

¹⁴⁹ *Renner/Strimitzer/Vock*, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Rz 1085 mit Verweis auf BFG 4. 5. 2017, RV/6100603/2016.

Steuerpflichtigen trifft insofern eine erhöhte Mitwirkungspflicht gem § 115 BAO. Nach Ansicht des BFG gilt dies vor allem deshalb, weil es in diesen Fällen um typische Aufwendungen der privaten Lebensführung der Begünstigten bzw des Stifters geht.¹⁵⁰ Auf den Einwand, das Finanzamt könne den Mietenmarkt über die Vergebühung der Mietverträge sowie über die Vermietungen bei den Lagefinanzämtern selbst erheben geht ins Leere, da zum Nachweis von Marktverhältnissen wohl eine Gesamtschau nötig ist, die in der Regel nur Berufsgruppen wie Immobilienreuhänder oder Sachverständige haben werden. Aus Fachmeinungen ergibt sich außerdem, dass Einfamilienhäuser nicht als Renditeobjekte zu werten sind und einem funktionierenden Markt in diesem Zusammenhang kritisch gegenübergestellt wird. Es obliegt daher dem Steuerpflichtigen, dies zu widerlegen.¹⁵¹ Ist der Abgabepflichtige nun nicht in der Lage, seiner erhöhten Mitwirkungs-, Beweismittelvorsorge- und Beweismittelbeschaffungspflicht in gebotenem Maße nachzukommen und kein vollständiges, richtiges und klares Bild vom atypischen Geschehensablauf von den für die Abgabenbehörde maßgebenden Umständen zu verschaffen, so geht dies zu Lasten des Abgabepflichtigen.¹⁵²

Pröll führt zum Meilenstein-Erkenntnis, in welchem die in der Literatur als mager kritisierte „*Lebenserfahrung*“ für die Begründung der Entscheidung herangezogen wird, aus, dass schwierige Beweissituationen mit einem typischen Geschehensablauf argumentiert werden können. Der Beweis des ersten Anscheins (prima-facie Beweis) entspräche der typisierenden Betrachtungsweise, die als besondere Ausprägung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO anzusehen sei. Der prima-facie-Beweis ist insbesondere dann möglich, wenn sich eine Behauptung aus einem gleichmäßigen, sich immer wiederholenden, typischen Geschehensablauf ergibt, wobei jene Tatsachen, die für diesen typischen Geschehensablauf sprechen als erwiesen gelten. Der Anscheinsbeweis, von dem bei häufig verwirklichten Sachverhalten mit typischem Geschehensablauf ausgegangen werden kann, stellt aber lediglich eine Vermutungsbasis dar, die vom Steuerpflichtigen im konkreten Einzelfall jedoch widerlegt werden kann.¹⁵³

¹⁵⁰ BFG 4. 5. 2017, RV/6100603/2016.

¹⁵¹ BFG 4. 5. 2017, RV/6100603/2016, anders hingegen *Schaunig*, taxlex 2020, 162, der es der Abgabenbehörde viel eher zumutet, einen Mietenmarkt plausibel zu machen, da die Behörde einen besseren Einblick hätte und näher am Beweis sei.

¹⁵² *Pröll*, Nachweis des „funktionierenden Mietenmarktes“ durch Verrechnung einer marktfremden Phantasiemiete?, ÖStZ 2020/107, 91 (92).

¹⁵³ *Pröll*, ÖStZ 2009, 290, ebenso *Pröll*, Außerbetriebliches Gesellschaftsvermögen: Herleitung des angemessenen (objektypischen) Nutzungsentgelts, UFSjournal 2009, 316 (319).

Hinsichtlich der Frage des Fremdvergleichs fassen die Richtlinien die dazu ergangene VwGH Judikatur insofern zusammen, als dass es sich um eine Tatfrage handelt, die im Rahmen einer freien Beweiswürdigung zu lösen ist. Dass eine Gestaltung unangemessen, also nicht fremdüblich ist, hat dabei grundsätzlich die Abgabenbehörde nachzuweisen. Führen jedoch ordnungsgemäß durchgeführte Ermittlungen zu keinem eindeutigen Ergebnis, so geht dies zu Lasten des betroffenen Steuerpflichtigen.¹⁵⁴

¹⁵⁴ KStR 2013 Rz 572 und 573 mit Verweisen auf VwGH 10. 5. 1994, 90/14/0050 und 20. 12. 2000, 96/13/0193.

E. Zusammenfassung

Seit dem VwGH-Erkenntnis vom 20.6.2000 besteht die Möglichkeit des Vorliegens einer außerbetrieblichen Sphäre bei Kapitalgesellschaften. Betrachtet man die bisherige Judikatur des VwGH zur Immobilienvermietung an Anteilseigner, so kann festgehalten werden, dass sich diese im Laufe der Zeit fundamental geändert hat.

Nach der früheren Judikatur war bei einer Immobilienüberlassung einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter für die betriebliche Veranlassung zu prüfen, ob eine solche Immobilie auch für einen fremden Arbeitnehmer angeschafft worden wäre. Die jüngere Rsp erachtet die Unternehmensgröße oder auch die Anzahl der Arbeitnehmer nicht mehr als relevant. Selbst dann, wenn eine Körperschaft gar keine Arbeitnehmer hat, kann eine Immobilie dennoch fremdüblich an Anteilseigner vermietet werden.¹⁵⁵

Zu einer verdeckten Ausschüttung, unabhängig davon, ob hierbei im Ausmaß zwischen einer fremdüblichen und der tatsächlich bezahlten Miete oder einer Ausschüttung an der Wurzel gemeint ist, kann es nur dann kommen, wenn die Miete, die zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vereinbart wurde nicht dem Fremdüblichkeitsgrundsatz standhält. Werden daher in der jeweiligen Gegend Häuser einer vergleichbaren Größe und Ausstattung zu bestimmten Mietpreisen vermietet, so lässt sich auch eine fremdübliche Miete ableiten. Problematisch wird es, wenn es in einer bestimmten Gegend keine Vergleichsobjekte gibt.

Seit dem Jahr 2007 unterscheidet der VwGH außerdem zwischen Gebäuden, die jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sind und jenen die für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind. Eine Gebäude ist dann jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar, wenn eine betriebliche Nutzung in irgendeiner Form möglich ist. Hinsichtlich der Gebäude, die für die private Nutzung bestimmt sind, können insbesondere zwei Kategorien aufgrund ihres Erscheinungsbild nach zur privaten Nutzung geeignet angesehen werden. Einerseits sind dies besonders repräsentative Gebäude,

¹⁵⁵ Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Rz 1111f mit Verweisen auf die entsprechende VwGH Judikatur.

andererseits Gebäude, die auf die speziellen Bedürfnisse des Gesellschafters abgestellt sind.

Hinsichtlich besonders repräsentativer Gebäude wirft die Abgrenzung des Begriffs naturgemäß zahlreiche Fragen auf. Kriterien, die hierfür maßgeblich sein können wären die Größe, bestimmte Gestaltungsmaßnahmen, architektonische Besonderheiten, die Verwendung von exklusiven Materialien, Zubauten wie Schwimmbäder oder Garage oder Einbauten wie Saunen oder Solarien. Der Begriff kann jedoch insofern eingegrenzt werden als die jederzeitige Einsetzbarkeit im betrieblichen Geschehen etwa durch Vermietung möglich sein muss. Ein Gebäude wird wohl nur dann im betrieblichen Geschehen einer Körperschaft sinnvoll einsetzbar sein, wenn die Investition nach den Wirtschaftlichkeitskriterien als sinnvoll angesehen wird. Würde nun eine am Markt erzielbare Miete in Bezug auf die Investitionskosten zu einer maximalen Verzinsung von 0,5 % führen, so würde ein verantwortlicher Geschäftsführer diese Investition nicht durchführen. Wird nun hingegen eine unüblich niedrige Rendite aus einer Investition in Kauf genommen, so wird sich dies nicht aus wirtschaftlichen Überlegungen aus dem Betriebsgeschehen sondern eben nur aus gesellschaftsrechtlichen Überlegungen erklären lassen. In diesen Fällen wird eine Investition wohl als *causa societatis* anzusehen sein.¹⁵⁶

In einer Reihe von Erkenntnissen zur Vermietung von Immobilien durch Kapitalgesellschaften an Anteilseigner oder Nahestehende, entwickelte der VwGH die Ansicht, dass vom Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes die Wahl des Maßstabs für die Beurteilung, ob die Überlassung fremdüblich erfolgt, abhängt. Das Vorhandensein und der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes ist daher für die weitere abgabenrechtliche Qualifikation der Fremdüblichkeit des bezahlten Mietentgelts wesentlich.

Wenngleich die bisherige Judikatur des VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften in Zusammenhang mit Immobilienvermietung an Anteilseigner bereits eine deutliche Entwicklung erfahren hat, so gibt es nach wie vor ungeklärte Detailfragen, wie etwa die Frage, welche abgabenrechtlichen Konsequenzen ein Wechsel zwischen betrieblicher und außerbetrieblicher Sphäre mit sich bringt.

¹⁵⁶ *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK Spezial (2017), 54-59.

Umsatzsteuerlich ist zu beachten, dass gem § 12 Abs 2 Z 2a UStG Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben sind, vom Vorsteuerabzug ausgenommen sind. Darüber hinaus ist zu prüfen, ob im jeweiligen Fall eine missbräuchliche Praxis vorliegt.

Verfahrensrechtlich sollte besonderes Augenmerk darauf gelegt werden, dass gewisse Konstellationen dazu führen können, dass dem Abgabepflichtigen eine erhöhte Offenlegungs-, Mitwirkungs-, Beweismittelvorsorge- bzw Beweismittelbeschaffungspflicht auferlegt wird.

F. Abstract

In 2000 the Austrian Supreme Administrative Court approved the possibility of the existence of an external non-operational sphere of a corporation in connection with the renting of a building. The following judicature in this context underwent a dramatic change. Since 2007 the Austrian Supreme Administrative Court distinguishes between buildings that can be used at any time by a company and buildings that cannot be used at any time by a company. Buildings that cannot be used at any time by a company may be allocated to the non-operational sphere of a corporation and, therefore, profits or losses due to the letting of this building won't affect the profit or loss of this company.

Especially, the existence of a performing market is decisive for the concrete assessment according to tax law.

With respect to the letting of buildings to shareholders the judicature underwent a clear development. However, there still exist some open questions like the possibility to change the attribution of a building from the external non-operational sphere to the sphere of business assets of this company.

With respect to VAT (value added tax) law the allocation of a building to the external non-operational sphere may lead to the refusal of the input tax reduction. Furthermore, abuse of tax law should generally be avoided and needs to be detected.

Finally, the burden of proof can exceptionally be borne by the taxpayer (in most cases the company) if the facts of a case are unusual. Therefore, the company should prepare a proper documentation.

G. Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
AfA	Absetzung für Abnutzung
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
BAO	Bundesabgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
gem	gemäß
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
hM	herrschende Meinung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
MwStSyst-RL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
Rsp	Rechtsprechung
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
VwGH	Verwaltungsgerichtshof

H. Literaturverzeichnis

I. Selbständige Werke

Achatz/Kirchmayr, KStG

Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht²

Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994 (62. Lfg 2020)

Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016)

Mehlhardt/Tumpel, UStG² (2015)

Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)

Ritz, BAO⁶

Rummel/Lukas, ABGB⁴

Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994

II. Abhandlungen

Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel, Wurzelausschüttung von Luxusimmobilien an den Gesellschafter, SWK 28/2013, 1224

Aigner/Tumpel, Immobilienvermietung durch eine Privatstiftung an ihre Stifter oder Begünstigte, SWK 8/2011, S 394

Bruckner, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003/233, 110

Canbay/Knesl/Knesl, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter bzw Begünstigte/Stifter von Körperschaften, PSR 2019/38, 197

Kogler/Varro, Steuerrechtliches zu (Luxus-)Immobilien- und Möbelmiete, immolex 2018/82, 232

Leyrer/Luka, Renditezinssatz bei fehlendem Mietenmarkt, SWK 3/2019, 100

Mair, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2005/71

Isabella Mair, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, RdW 2012/659, 623

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

Mayr, Wohnraumvermietung zwischen GmbHs und ihren Gesellschaftern, SWK 14/2012, 718

Mayr, Wurzelausschüttung von Wohnimmobilien – das Prüfschema der KStR 2013 auf dem Prüfstand der Praxis, ÖStZ 2015, 337

Patloch/Petrikovics, Immobilienvermietungen von Gesellschaften an ihre Gesellschafter im Etragsteuerrecht, SWK 32/2016, 1350

Prodinger, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK Spezial (2017)

Prodinger, Vermietung an Gesellschafter, SWK 11/2017, 588

Pröll, Außerbetriebliches Gesellschaftsvermögen: Herleitung des angemessenen (objekttypischen) Nutzungsentgelts, UFSjournal 2009, 316

Pröll, Außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft – Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Gesellschafterebene, ÖStZ 2009/583, 288

Pröll, Umsatzsteuerliche Behandlung vermieteter „Wohngrundstücke“ im Spannungsfeld zwischen unternehmerischer Tätigkeit und „missbräuchlicher Praxis“, ÖStZ 2010/312, 149

Pröll, Beweiskraft von „Angebotspreisen“ beim Fremdvergleich, SWK 9/2016, 509

Pröll, Nachweis des „funktionierenden Mietenmarktes“ durch Verrechnung einer markt-fremden Phantasie-miete?, ÖStZ 2020, 91

Pröll/Brückner, Verdeckte Zuwendung – der leise Abschied vom Wertänderungsaspekt im Luxusvillenbereich, ÖStZ 2018/358, 251

Raab/Renner, Aktuelle BMF-Information zu für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien, SWK 17/2019, 746

Schaunig, Die Evolution der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“ – Implikationen auf Anteilsinhaberebene, taxlex 2014, 376

Schaunig, Die Perversion der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“: die „Rendite-miete“, taxlex 2020, 159

Stangl, Der VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2005/71, 39

Tratlehner, Vorsteuerabzug bei Immobilienvermietung einer Privatstiftung, GES 2016, 433

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 2007/647

III. Entscheidungen

UFS 1.6.2011, RV/2459-W/09

UFS 18.4.2012, RV/1381-L/11

UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11

UFS 12.9.2013, RV/0211-G/10

BFG 3.3.2015, RV/5100799/2010

BFG 4.5.2017, RV/6100603/2016

BFG 8.6.2017, RV/7101375/2011

BFG 15.1.2018, RV/7102825/2012

EuGH 26.9.1996, C-230/94, Enkler

EuGH 21.2.2006, C-255/02, Halifax

EuGH 21.2.2008, C-425-06, Part Service

EuGH 22.12.2010, C-103/09 Weald Leasing

EuGH 19.7.2012, C-263/11, Redlihs

VwGH 26.4.1989, 89/14/0001

VwGH 17.10.1989, 88/14/0204

VwGH 19.2.1992, 92/14/0016

VwGH 22.2.1993, 92/15/0048

VwGH 10.5.1994, 90/14/0050

VwGH 10.7.1996, 94/15/0114

VwGH 25.6.1997, 94/15/0160
VwGH 20.6.2000, 98/15/0169
VwGH 20.12.2000, 96/13/0193
VwGH 29.3.2001, 97/14/0076
VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085
VwGH 31.3.2004, 2003/13/2004
VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002
VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091
VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083
VwGH 28.9.2009, 2006/13/0140
VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003
VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046
VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018
VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215
VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139
VwGH 29.1.2014, 2013/13/0111
VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284
VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256
VwGH 29.6.2016, 2013/15/0301
VwGH 18.10.2017, 2016/13/0050
VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006
VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0047

BFH 4.12.1996, I R 54/95
BFH 22.1.1997, I R 64/96
BFH 13.8.1997, I R 85/96
BFH 17.11.2004, I R 56/03
BFH 22.8.2008, I R 32/06
BFH 7.11.2011, I R 14/01