

Vermietung an Gesellschafter

Mietenmarkt – Vermietung von Einrichtungsgegenständen

VwGH klärt offene Fragen

CHRISTIAN PRODINGER*)



Strittig war, ob bei einem existierendem Mietenmarkt trotzdem eine Errechnung mit einem Liegenschaftszinssatz erfolgt oder ob einfach auf die am Markt erzielbare Miete abgestellt wird. Der VwGH hat die Frage im Sinne der zweiten Variante entschieden. Die Entscheidung enthält auch Aussagen zur Vermietung von Einrichtungsgegenständen (VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0033; Ra 2016/13/0050).

1. Mietenmarkt

1.1. Problemstellung

Wie bereits in der Vorliteratur geschildert, hat der VwGH im Rahmen seiner Judikaturentwicklung zunächst judiziert, dass (jedenfalls auch¹⁾) hinsichtlich der Fremdüblichkeit einer Miete auf jene Miete abzustellen sei, die sich ein fremder dritter Immobilieninvestor als Ertrag aus seiner Investition erwartet. Man spricht hier von Renditemiete.

Die entsprechende Miete wurde von der Finanzverwaltung grundsätzlich nach dem sogenannten „umgekehrten Ertragswertverfahren“ ermittelt. Durch Vergleich dieser mathematisch ermittelten „Sollmiete“ mit den am Markt erzielbaren „Istmieten“ soll festgestellt werden, ob das Renditeinteresse des Vermieters erfüllbar ist oder nicht.

Ist es erfüllbar, hätte ein fremder Dritter die Investition auch getätigt, sodass sie dem betrieblichen Bereich der Gesellschaft zuzurechnen ist. Andernfalls erklärt sich die Investition nicht aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen, sodass sie dem außerbetrieblichen Bereich der Gesellschaft²⁾ zuzurechnen ist.

Nach dem VwGH³⁾ ist jedoch dann nicht auf eine abstrakte Rechnung abzustellen, wenn es (ohnedies) einen funktionierenden Mietenmarkt gibt.

1.2. Diskussion in der Literatur

Nach Pröll⁴⁾ sei aus der Judikatur des VwGH abzuleiten, dass zum Nachweis des Marktes aus der Marktmiete unter sachgerechtem Ansatz eines Liegenschaftszinses auf den Ertragswert zu rechnen ist.⁵⁾ Dieser müsse gleich hoch oder höher als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sein.

Dem wurde in der Literatur widersprochen:⁶⁾ Wenn der VwGH zu Recht davon ausgehe, dass immer dann, wenn unter fremden Dritten ein bestimmter Markt existent sei, die Verhältnisse dieses Marktes heranzuziehen seien, dann wäre für eine abstrakte Rechnung *ex logico* kein Platz. Somit sei nicht aus verschiedenen Rechenparametern

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

1) Zu den Abgrenzungsfragen zwischen „Renditemiete“ und „Marktmiete“ siehe Prodinger, Vermietung an Gesellschafter, SWK 11/2017, 588.

2) Nicht aber in aller Regel dem Gesellschafter.

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

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

5) Pröll, BFGjournal 2017, 357 (359, Pkt 4.).

6) Vgl hierzu Prodinger, Der funktionierende Mietenmarkt – ergänzende Überlegungen, SWK 2017, 1469.

eine Renditemiete zu errechnen. Daher wäre aber bei der Betrachtung eines Mietemarktes entgegen *Pröll* nicht ein bestimmter Liegenschaftszins herzuleiten. Vielmehr wäre zu prüfen, zu welchen Marktmieten vergleichbare Objekte unter fremden Dritten tatsächlich vermietet würden. Diese Marktmiete – und nicht eine allenfalls höhere rechnerische Miete – wäre dann der Prüfmaßstab für die Fremdüblichkeit.

1.3. Neue Aussagen des VwGH

In zwischenzeitlich veröffentlichten Entscheidungen hatte der VwGH erneut zu dieser Konstellation abzusprechen.⁷⁾ Dabei behandeln beide Entscheidungen den gleichen Sachverhalt und sprechen einmal über die Revision des Steuerpflichtigen und einmal über die Amtsrevision zu unterschiedlichen Aspekten ab.

Der VwGH wiederholt zunächst unter Verweis auf die Vorjudikatur die Rechtsprechung zur Renditemiete und zum Mietemarkt. Der VwGH kommt zum Schluss, dass auf Basis der Beweismwürdigung der belangten Behörde ein – wenn auch kleiner – Mietemarkt bestehe. Danach⁸⁾ führt der VwGH aus, dass die vereinbarte Miete der nachhaltig erzielbaren Marktmiete entspräche, sodass eine fremdübliche Vermietung vorläge.

*Zorn*⁹⁾ führt aus, dass im Fall des Vorliegens eines funktionierenden Mietemarktes, auf dem Mieten erzielt werden, die eine gewinnbringende Vermietung ermöglichen, diese Marktmiete und nicht eine kalkulierte Renditemiete als fremdüblicher Mietpreis gelte.

Damit ist geklärt, dass eine neuerliche Errechnung eines Liegenschaftszinssatzes samt Ableitung eines Ertragswerts nicht stattzufinden hat. Gibt es einen Markt, dann ist dieser ausschlaggebend, und weitere theoretische Kalkulationen haben nicht – und zwar auch nicht von der Finanzverwaltung – stattzufinden.

2. Einrichtungsgegenstände

2.1. Sachverhalt

Im gegebenen Fall wurden auch (mobile, also ohne Schädigung der Substanz entfernbar) Einrichtungsgegenstände dem Nutzer überlassen. Die Anschaffungskosten betragen netto 213.000 Euro bzw ca 300.000 Euro¹⁰⁾). Die Gegenstände wurden ohne Errichtung eines Mietvertrags und auch ohne jedes Mietentgelt zur Verfügung gestellt.

Der VwGH kommt zu dem wenig überraschenden Schluss, dass ein solches Verhalten nicht fremdüblich sei. Es liege daher eine verdeckte Ausschüttung vor. Diese sei nicht bloß im Rahmen eines „*jährlichen Wertverzehr*“ im Sinne einer AfA zu errechnen, sondern vielmehr sei im Fall eines kleinen Marktes auf das fremdübliche Mietentgelt abzustellen.

Interessierend sind hier zwei Aspekte.

2.2. Marktmiete und Renditemiete

Zum einen kommt der VwGH zu dem Schluss, dass – nämlich wieder im Fall der Existenz eines Marktes – als fiktives Entgelt die Marktmiete abzusetzen ist. Daraus folgt aber unter Berücksichtigung der sonstigen Aussagen des VwGH, dass ohne einen derartigen Markt eine rechnerische Renditemiete anzusetzen wäre.

⁷⁾ VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0033; Ra 2016/13/0050; dazu auch *Zorn*, RdW 2017, 847 (Achtung: erstgenannte Entscheidung wird fälschlich als Ro 2016/13/003 zitiert, zweite Entscheidung als Ro, im RIS aber als Ra abgebildet. Im zugrunde liegenden Erkenntnis des BFG vom 5. 8. 2016, RV/7102731/2013, wurde die Revision jedenfalls nicht zugelassen).

⁸⁾ VwGH 18. 10. 2017, Ra 2016/13/0050, Rz 28.

⁹⁾ VwGH 18. 10. 2017, Ra 2016/13/0050, Rz 28.

¹⁰⁾ Der genaue Wert ist hier aus den Erkenntnissen nicht abzuleiten, spielt aber auch keine Rolle.

Auch in dieser Extremkonstellation, in der im Vergleich zu Immobilien deutlich kurzlebige Wirtschaftsgüter ohne jedes Entgelt zur Verfügung gestellt wurden, bleibt es daher nach dem VwGH offensichtlich bei wirtschaftlichem Eigentum der GmbH. Eine Wurzel ausschüttung an den Gesellschafter, wie sie das BMF ja entgegen der Literatur und Rechtsprechung noch immer vertritt, findet also auch hier nicht statt.

2.3. Getrennte Betrachtung von Gebäude und Einrichtungsgegenständen

Bedeutsam ist auch, dass der VwGH die Vermietung der Einrichtungsgegenstände von der Vermietung des Hauses selbst trennt.

Existiert nämlich kein Markt, so muss auch hier eine Renditemiete errechnet werden. Diese Miete wird wegen der kurzen Nutzungsdauer und wegen des höheren Risikos und damit des anzuwendenden höheren Zinssatzes oftmals sehr hoch, sodass jede Deckung am Markt äußerst schwierig ist.¹¹⁾ Daraus ergibt sich aber, dass diesfalls eine Wurzel ausschüttung in den außerbetrieblichen Bereich der GmbH stattfände.

Vom BFG¹²⁾ wurde unter Berufung auf den VwGH gefolgert, dass eine gemeinsame Beurteilung geboten sei. Es wurde nachgewiesen, dass eine derartige Schlussfolgerung inkorrekt sei. Ob sich Mobilien am Markt zu einer den Investitionserwartungen des Investors entsprechenden Rendite vermieten lassen oder nicht, hat keine Auswirkung auf die Frage, ob sich das nicht eingerichtete Haus vermieten lässt.¹³⁾ Denkt man die (nicht vermietbare) Einrichtung weg (steuerlich gerade durch das Verschieben in den außerbetrieblichen Bereich), so verbleibt die isolierte Frage, ob sich das Haus selbst ohne Einrichtung vermieten lässt.

Somit scheint das Problem, dass durch die Renditemiete für die Einrichtung die Renditemiete für das Haus samt Einrichtung stark steigt, nicht existent, da beide Bereiche getrennt zu betrachten sind.

Der VwGH hatte in den diskutierten Entscheidungen nicht über die Frage der Renditemiete zu entscheiden, da ein Mietenmarkt vorlag. Das Grundprinzip ist aber in beiden Fällen die Trennung der beiden unterschiedlichen Wirtschaftsgüter Immobilie und mobile Einrichtungsgegenstände. Im diskutierten Erkenntnis hat der VwGH jedoch keine Auswirkung der Vermietung der Mobilien auf die Vermietung des Grundstücks selbst dargestellt.

i Auf den Punkt gebracht

Zur fremdüblichen Miete bei einem funktionierenden Mietenmarkt als Ausfluss der Judikatur des VwGH¹⁴⁾ sind zur Literaturdiskussion Klarstellungen erfolgt. Gleiches gilt für mitvermietete Einrichtungsgegenstände.

- Der Mietenmarkt ergibt sich aus der Tatsache, dass von fremden dritten Investoren Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichtet und vermietet werden.
- Abzustellen ist daher auf Investoren, bei denen die Erzielung eines Mietertrags und damit das Streben nach Gewinnen jedenfalls im Vordergrund steht.
- Es bedarf daher keiner Festlegung eines bestimmten Zinssatzes und keiner Errechnung des Ertragswerts, der dann mit den Kosten verglichen wird. Nicht die Finanzverwaltung legt fest, was fremdübliches Verhalten ist, sondern vielmehr der (sich unter fremden Dritten bildende) Markt.

¹¹⁾ Vgl zur Errechnung *Prodingner*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² (2017) 72 mit vielen weiteren Hinweisen.

¹²⁾ BFG 21. 5. 2015, RV/7102872/2012.

¹³⁾ *Prodingner*, Immobilienvermietung², 142.

¹⁴⁾ VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0284; 15. 9. 2016, 2013/15/0256; nunmehr 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0033; Ra 2016/13/0050.

- Nach der zuletzt ergangenen Judikatur ist im Fall eines – wenn auch kleinen – Mietmarktes auf jene Miete abzustellen, die unter fremden Dritten am Markt tatsächlich verrechnet wird. Die Streitfrage scheint daher geklärt.
- Werden Einrichtungsgegenstände mitvermietet, dann ist nach dem VwGH im Fall eines Mietmarktes auf die am Markt erzielbaren Mieten als Vergleichsmaßstab für eine fremdübliche Miete abzustellen. Mangels Mietmarktes wird wohl auch hier eine Renditemiete zu errechnen sein.
- Aus der Judikatur ergeben sich keine Hinweise, dass sich bei Einrichtungsgegenständen das wirtschaftliche Eigentum zum Nutzer hin ändern würde.
- Die Judikatur legt den in der Literatur vertretenen Schluss nahe, dass eine getrennte Betrachtung von Immobilie und mobilen Einrichtungsgegenständen zu erfolgen hat.

Anforderungen an die Begründung der Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision

Entscheidung: VwGH 31. 1. 2018, Ra 2017/15/0099.

Normen: Art 130 Abs 4 B-VG; §§ 28, 34 VwGG.

(*B. R.*) – Nach Art 133 Abs 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insb weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

Nach § 34 Abs 1a VwGG ist der VwGH bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gem Art 133 Abs 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gem § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gem Art 133 Abs 4 B-VG hat der VwGH im Rahmen der dafür in der Revision gesondert vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs 3 VwGG) zu überprüfen.

Die Revisionswerber brachten zur Zulässigkeit der außerordentlichen Revision vor, dass das Abgabeverfahren und infolgedessen auch die Beschwerdeentscheidung von „*formellen und materiellen Ungereimtheiten, Unzulässigkeiten, Unzulänglichkeiten und somit entsprechenden Gesetzwidrigkeiten*“ strotze. Alleine aus diesen Umständen sei es denkunmöglich, dass das Verfahren, das mit dem angefochtenen Erkenntnis beendet worden sei, den einschlägigen Judikaten des VwGH entsprechen könne.

In den gesonderten Gründen zur Zulässigkeit der Revision nach § 28 Abs 3 VwGG ist konkret darzulegen, in welchen Punkten die angefochtene Entscheidung von welcher Rechtsprechung des VwGH abweicht (VwGH 27. 11. 2017, Ra 2016/15/0056, mwN).

Mit der vorliegenden Zulässigkeitsbegründung wurde den in der angeführten Rechtsprechung dargelegten Erfordernissen nicht entsprochen und – bezogen auf den vorliegenden Fall – nicht konkret dargelegt, in welchen Punkten die angefochtene Entscheidung von welcher Rechtsprechung abweicht.

Da die Überprüfung der Zulässigkeit der Revision im Rahmen der dafür in der Revision gesondert vorgebrachten Gründen zu erfolgen hat (vgl auch VwGH 13. 9. 2017, Ra 2016/13/0042) und sich das Vorliegen der Voraussetzungen des Art 133 Abs 4 B-VG aus dem nur allgemein gehaltenen Vorbringen im vorliegenden Fall nicht ableiten lässt, war die Revision gem § 34 Abs 1 VwGG zurückzuweisen.