

# taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR  
STEUERRECHT  
JULI/AUGUST 2019

7-8

[www.taxlex.at](http://www.taxlex.at)

197 – 232

Ertragsteuern

Vermietung an Gesellschafter

Umsatzsteuer

„Quick Fixes“ –Neuregelungen für die  
Praxis ab 2020

Neues zur Behandlung von Gutscheinen

Lohnsteuer & Sozialversicherung

KBG & Gewinnanteile  
einer Kommanditistin

Kleinstunternehmerregelung & GesbR

# Vermietung an Gesellschafter – Änderung der KStR

Die KStR haben bisher bei der sog „Wurzelausschüttung“ KESt auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten vorgesehen. Im Lichte der Judikatur des VwGH wurden diese Richtlinien nun geändert.

§ 8 KStG;  
§ 12 Abs 2 Z 2  
lit a UStG

Vermietung an  
Gesellschafter;  
Wurzelausschüttung;  
Vorsteuerabzug;  
funktionierender  
Mietenmarkt;  
Renditemiete

CHRISTIAN PRODINGER

## A. Rechtsgrundlagen

Vermietet eine Körperschaft eine Wohnimmobilie an ihren Gesellschafter, so ist die Immobilie ihrem Vermögen zuzurechnen. Sie steht daher im zivilrechtlichen und – in aller Regel – auch im wirtschaftlichen Eigentum der Körperschaft. Die Mieten stellen daher Erträge dar, denen Aufwendungen wie AfA und Zinsen gegenüberstehen. Der Vorsteuerabzug steht, jedenfalls wenn das Mietverhältnis fremdüblich abgeschlossen worden ist, der Körperschaft zu.

Nach dem VwGH ist die Immobilie dem betrieblichen Bereich dann zuzurechnen, wenn sie – außerhalb des Mietverhältnisses mit dem Gesellschafter – jederzeit im betrieblichen Geschehen, zB durch Vermietung, verwendet werden kann. Ist dies nicht der Fall, ist die Immobilie besonders repräsentativ oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt, wird die Immobilie dem außerbetrieblichen Bereich zugerechnet (sog „Wurzelausschüttung“).<sup>1)</sup> Daher ergeben sich keine körperschaftsteuerlichen Effekte. Weiters wird wohl der Vorsteuerabzug jedenfalls nicht gegeben sein.

Hinsichtlich der Einsetzbarkeit durch Vermietung an fremde Dritte wurde von der Literatur zwecks Objektivierung dieser Kriterien die Überlegung entwickelt, dass eine sich rechnerisch ergebende Miete, die dem Renditeinteresse des Vermieters entspricht (sog „Renditemiete“), auch am Markt erzielbar sein muss (sog „Marktmiete“). Der VwGH hatte die Figur der Renditemiete entwickelt, sprach allerdings eher davon, dass bei der Prüfung der tatsächlich zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vereinbarten Miete als Vergleichsmaßstab auf die Renditemiete abzustellen sei. In weiteren Judikaten hat der VwGH ausgeführt, dass die Renditemiete dann nicht bedeutsam ist, wenn ein funktionierender Mietenmarkt vorliegt, da dann die fremdübliche Miete einfach am Markt abzulesen ist.

## B. Bisherige Aussagen der KStR

Nach KStR Rz 637f wurde ein Prüfschema entwickelt, wonach ausgehend von der Deckung der Renditemiete in der Marktmiete im Deckungsfall das wirtschaftliche Eigentum an der Immobilie bei der Körperschaft liegen soll.<sup>2)</sup> Andernfalls liegt das wirtschaftliche Eigentum beim Gesellschafter, außer dieser leistet eine Miete, die die Renditemiete erreicht. Ausfluss des abweichenden wirtschaftlichen Eigentums war der Anfall von KESt auf die

Anschaffungs- und Herstellungskosten der Immobilie.

Hauptproblem dieser Richtlinienauffassung war, dass diese gemessen an der Rechtslage, wie sie vom VwGH dargestellt wurde, offensichtlich seit je rechtswidrig war.

Wie sich aus der Judikatur sowohl des VwGH als auch des BFG und aus zahlreicher Literatur ergibt, war die verdeckte Ausschüttung, eben die sog Wurzelausschüttung, immer nur gesellschaftsseitig zu verstehen. Der Gegenstand bleibt daher im wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschaft. KESt ist daher nur insoweit denkbar, als die Miete unter der fremdüblichen Miete liegt.

Darüber hinaus hat der VwGH in den letzten Jahren das abweichende wirtschaftliche Eigentum deutlich enger gesehen, sodass schon deshalb die Wurzelausschüttung nicht zu wirtschaftlichem Eigentum des Gesellschafters führen kann.<sup>3)</sup>

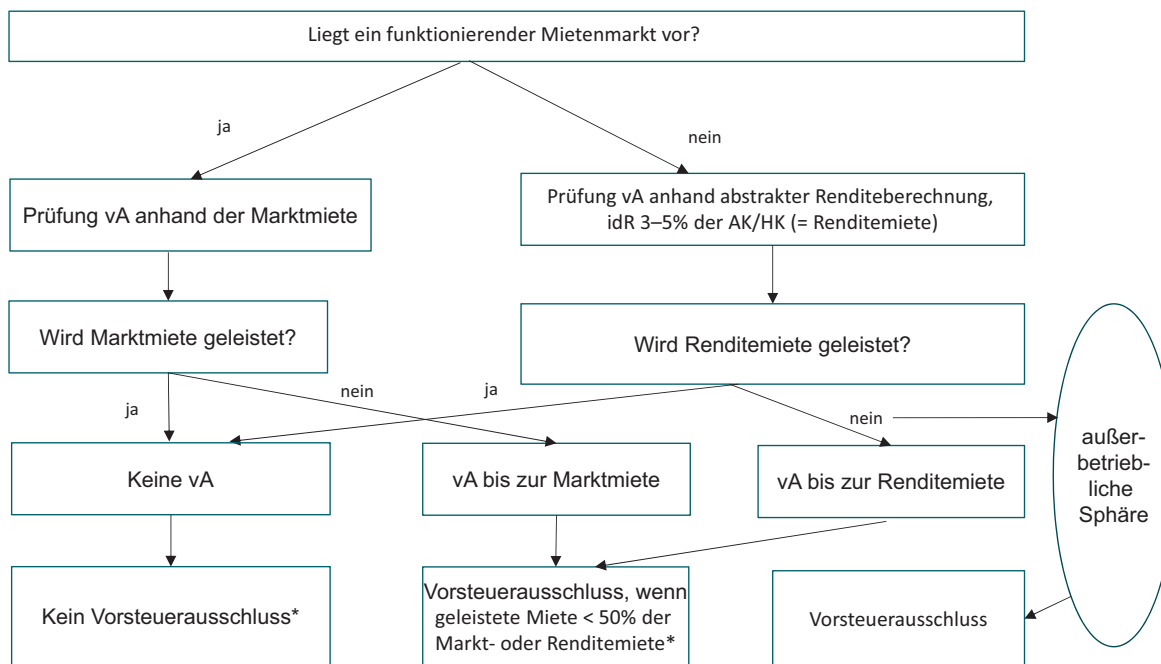
## C. Änderung der KStR

Das BMF hat nun eine Information<sup>4)</sup> veröffentlicht, die bis zur nächsten Änderung der KStR die Rz 637f inhaltlich ersetzen soll.

Es ergibt sich folgendes neues Prüfschema:

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

- 1) VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083. Vgl zur Judikaturentwicklung zusammenfassend *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter<sup>2</sup> (2017).
- 2) Diesfalls ist eine verdeckte Ausschüttung dann denkbar, wenn die tatsächlich vereinbarte Miete unter der angemessenen Miete liegt.
- 3) Trotzdem wurden vor wenigen Wochen noch Fälle bekannt, in denen etwa ein steirisches Finanzamt KESt auf die Herstellungskosten vorgeschrieben hat.
- 4) BMF-Information „Steuerliche Behandlung von für Anteilinhaber angeschaffte bzw hergestellte Immobilien“, 17. 4. 2019, BMF-010216/0002-IV/6/2019.



\* Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist stets das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

### Abbildung

Nach dem BMF ist zunächst zu prüfen, ob ein funktionierender Mietenmarkt vorliegt, also ein (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde.

Liegt ein derartiger Mietenmarkt vor,<sup>5)</sup> so ergibt sich daraus die Marktmiete. Wird diese geleistet, gibt es keine verdeckte Ausschüttung und der Vorsteuerabzug steht zu.<sup>6)</sup>

Wird weniger als die Marktmiete geleistet, so liegt in der Differenz eine verdeckte Ausschüttung vor. Liegt die geleistete Miete unter 50% der Marktmiete, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.<sup>7)</sup>

Zum Nachweis des Mietenmarkts werden verschiedene Voraussetzungen verlangt, so etwa, dass wirtschaftliche Gründe für die Investitionsentscheidung vorgelegt werden müssen. Ein Nachweis soll dann fehlschlagen, wenn

- nicht die Grundlage der Kalkulation dargelegt werden kann,
- vor der Entscheidung weder Planungs- noch Finanzierungsrechnungen,
- danach keine Kostenkontrollen durchgeführt werden,
- die Tatsachen und Erwägungen zur Festlegung der Miete in bestimmter Höhe nicht dargelegt werden und
- die für Investitionen in durchschnittliche Einfamilienhäuser mit hochwertiger Ausstattung typischen Herstellungskosten pro m<sup>2</sup> um 100% überschritten wurden.

Liegt jedoch kein funktionierender Mietenmarkt vor,<sup>8)</sup> so ist die Prüfung anhand der Renditemiete<sup>9)</sup> vorzunehmen. Die tatsächlich vereinbarte<sup>10)</sup> Miete ist dann an der Renditemiete zu messen. Wird die Renditemiete erreicht, liegt keine verdeckte Aus-

schüttung vor, und der Vorsteuerabzug ist gegeben. Andernfalls ist eine verdeckte Ausschüttung in der Differenz vereinbarte Miete zu Renditemiete gegeben; bei Unterschreiten von 50% der Renditemiete ist der Vorsteuerabzug per se ausgeschlossen.

Allerdings soll dieses Prüfungsschema, jedenfalls umsatzsteuerlich, dann nicht gelten, wenn die Renditemiete nicht geleistet wird und eine Zuordnung zur „außerbetrieblichen Sphäre“ vorliegt. Diesfalls sei kein Vorsteuerabzug gegeben.

Eine Zuordnung der Immobilie zur außerbetrieblichen Sphäre soll nur dann ausnahmsweise in Betracht kommen, wenn diese schon ihrer Erscheinung nach offensichtlich für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist (wie insb bei besonders repräsentativen und luxuriösen Gebäuden, die speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abstellen). In diesem Fall soll eine Nutzungsüberlassung und Veräußerung bei der Körperschaft im Rahmen der nichtbetrieblichen Einkunftsarten steuerbar sein.

Zur Umsatzsteuer zitiert das BMF zunächst die Rsp von VwGH und EuGH und stellt auf die Fremdüblichkeit ab, wobei zur Beurteilung das Prüfungsschema indiziell sein soll. Ein moderates Abweichen des Mietentgelts vom fremdüblichen Mietentgelt soll die Unternehmereigenschaft nicht ausschließen. Ist

5) Was nach dem BMF, dem VwGH folgend, der Steuerpflichtige zu beweisen hat.

6) Vorausgesetzt, es liegt grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit vor; vgl hierzu ausführlich *Prodingner*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter<sup>2</sup> 83 ff.

7) Dies ergibt sich aus § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG.

8) Der praktische Nachweis wird nur schwer möglich sein.

9) Nach der Rsp 3–5% der Anschaffungs- und Herstellungskosten.

10) Was als Miete vereinbart wird, ist in der Folge auch zu leisten. Zwischen den beiden Begriffen wird hier keine Unterscheidung gemacht.

eine reine Vorteilszuwendungsabsicht gegeben, was bei Zugehörigkeit der Immobilie zur außerbetrieblichen Sphäre jedenfalls vorliege, läge keine unternehmerische Tätigkeit vor.

## D. Stellungnahme

Der Entwurf geht zunächst begrüßenswerterweise von der Annahme abweichenden wirtschaftlichen Eigentums ab. Insofern wird die Rechtswidrigkeit von der Finanzverwaltung nach langen Jahren nicht mehr weitergeführt. Da der Erlass wohl Weisungscharakter hat, sollten sich auch die nachgeordneten Dienststellen eine rechtskonforme Vorgangsweise zu eigen machen.

### 1. Mietenmarkt

Der VwGH fordert den Nachweis, dass ein Mietenmarkt gegeben ist, fremde Dritte also gleiche Investitionsentscheidungen treffen.

Danach sind die vom BMF geforderten Voraussetzungen teilweise offensichtlich rechtswidrig. Entscheidend ist, ob sich der Steuerpflichtige fremdüblich, also wie ein fremder dritter Immobilieninvestor, verhält. Mehr als ein solches Verhalten kann nicht gefordert werden. Sohin müssen nicht zwingend Planrechnungen vorliegen, sind Kostenkontrollen nicht zwingend usw.

Der VwGH führt im vom BMF erstzitierten Erkenntnis<sup>11)</sup> nur aus, dass der Steuerpflichtige das Vorliegen des Mietenmarkts nachzuweisen hat. Im zweiten Erkenntnis<sup>12)</sup> stellt der VwGH zwar dar, dass ein Investor vor der Investition den Mietenmarkt erkundigen wird, was ja auch praxisnah ist. Allerdings entgegen der VwGH damit nur dem Argument der Bf, wonach der Nachweis des Mietenmarkts – jedenfalls im Nachhinein, also im Gefolge einer Außenprüfung oder im Rechtsmittelverfahren – kaum möglich ist. Gelingt dieser Nachweis jedoch, hat sich der Steuerpflichtige wie ein Immobilieninvestor verhalten, kann nicht eine vorgängige Erkundigung abverlangt werden.

Gänzlich abzulehnen ist der letzte Punkt, der Vergleich mit durchschnittlichen Baukosten. Entscheiden sich fremde Dritte zu Investitionen in Luxusvillen mit sehr hohen Kosten pro m<sup>2</sup>, die sie danach am Markt vermieten, und zwar zu welcher Miete auch immer, so ist dadurch das fremdübliche Verhalten definiert. Es ist sinnlos, wenn die Finanzverwaltung den Wirtschaftsteilnehmern, die unter fremden Dritten agieren, vorschreiben will, welches Verhalten nur sinnvoll ist, wie also der Markt zu sein hat.

Praktisch wird der Nachweis des Mietenmarkts ohnedies schwierig sein, sodass das Problem nicht relevant werden wird. Trotzdem sollen BMF-Erlässe nunmehr rechtskonform sein.

### 2. Renditemiete

Problematisch erscheint hier das Abstellen auf „zugeschnittene Luxusimmobilien“, eben bei besonders repräsentativen Gebäuden und speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abstellenden Gebäu-

den. Dem vom Bf zitierten Erk des VwGH<sup>13)</sup> lässt sich dies so nicht entnehmen.

Richtig ist, dass der VwGH die Figur der Renditemiete hinsichtlich der Höhe der angemessenen Miete entwickelt hat<sup>14)</sup> und die ursprüngliche Judikatur<sup>15)</sup> hinsichtlich der Betriebsvermögenseigenschaft auf „besonders repräsentative Gebäude“ oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude fokussiert.

Allerdings wurde in der Literatur<sup>16)</sup> gezeigt, dass es sich dabei um derart unbestimmte Begriffe handelt, dass die Norm kaum vollziehbar ist. Von den Finanzbehörden und dem UFS wurden auch Häuser mit recht geringen Baukosten als besonders repräsentativ eingestuft, auf unmaßgebliche Kriterien wie zB eine Doppelgarage oder ein Pool abgestellt und schließlich beim Abstellen auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters etwa eine besondere Körpergröße als Kriterium genannt.

Es gilt zu befürchten, dass trotz nunmehr entwickelter Judikatur wieder Unsicherheit in der Anwendung herrscht und trotz des gegebenen Ausnahmecharakters der Wurzelausschüttung versucht werden wird, sehr viele Häuser in den außerbetrieblichen Bereich zu verschieben. Das Kriterium der Renditemiete wäre nun durchaus objektiver; allenfalls müssen eben andere Kriterien gefunden werden, die der Judikatur, die in ihrer Auswirkung offensichtlich enger geworden ist, entsprechen. Klare Kriterien für „Luxusimmobilien“ lässt die BMF-Information jedoch vermissen, sodass wiederum Rechtsunsicherheit herrscht und die Gefahr erneut rechtswidriger Entscheidungen der Finanzverwaltung gegeben ist.

Weiters ist zu beachten, dass nach der Rsp des VwGH jede Wurzelausschüttung dadurch verhindert werden kann, dass der Mieter eine Miete in Höhe der nicht am Markt erzielbaren Renditemiete bezahlt. Dies scheint nun gegeben, da – entgegen dem Begutachtungsentwurf – eine „außerbetriebliche Sphäre“ nur dann gegeben sein kann, wenn die Renditemiete nicht geleistet wird.

Rechtlich unhaltbar erscheint die Aussage, dass die Vermietung oder Veräußerung von Immobilien der außerbetrieblichen Sphäre zu nichtbetrieblichen Einkünften führt. Eine GmbH oder AG hat zufolge § 7 Abs 3 KStG nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Im außerbetrieblichen Bereich werden nun nicht andere Einkünfte geschaffen, sondern vielmehr liegt eine irrelevante Sphäre vor, wie dies zB auch bei Annahme von Liebhaberei gegeben ist.

Der VwGH<sup>17)</sup> hat ausgeführt: *„Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen (vgl Wiesner/*

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

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

13) VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169.

14) Vgl zB VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256 mVa die Vorjudikatur.

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

16) Vgl Proding, aaO 53 ff mvwH.

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

*Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Seite 134; Hofstätter/Reichel, III A, Tz 78 zu § 4 Abs 1 EStG 1988).*“

Steuerneutral heißt aber eindeutig nicht außerbetrieblich. Man muss sich daher entscheiden: Verschiebt man in den außerbetrieblichen Bereich, so sind dann auch keine Steuerwirkungen mehr gegeben. Dies gilt nicht nur für die KSt, sondern auch die USt.<sup>18)</sup> Will man Steuerwirkungen erzielen, muss die Immobilie im nichtneutralen, mithin im betrieblichen Bereich bleiben.

### 3. Umsatzsteuer

Die Darstellung, wonach für die Unternehmereigenschaft alle Gegebenheiten zu berücksichtigen sind, entspricht durchaus der Judikatur. Es ist das Gesamtbild entscheidend. Bedeutsam ist, dass – wie auch vom BFG judiziert – eine festgestellte Fremdunüblichkeit in einigen wenigen kleinen Punkten noch nicht zur mangelnden Unternehmereigenschaft führt. Die BMF-Information stellt dies bedauerlicherweise nicht klar.

Nicht gefolgt werden kann der Überlegung, dass ein nur moderates Abweichen der vereinbarten Miete vom fremdüblichen Entgelt nicht schaden soll. Nach der Rsp des EuGH in den Rs „Gemeente Borsele“ bzw. „Lajver“ ist die Höhe des Entgelts nicht entscheidend, solange Leistung und Gegenleistung in einem Synallagma stehen.<sup>19)</sup> Die Judikatur des VwGH scheint daher in diesem Punkt überkommen. Richtig ist aber, dass durch die Beibehaltung von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG bei EU-Beitritt ein Unterschreiten der 50%-Grenze zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führt.

Problematisch erscheint auch das ungeklärte Verhältnis zwischen § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG und der

Normalwertregelung des § 4 Abs 9 UStG, wonach ein zu geringes Entgelt aufzustocken ist. Wenn daher das Entgelt ohnedies auf ein fremdübliches Maß mit steuerlicher Wirkung erhöht wird, bliebe gedanklich für den Ausschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG kein Platz mehr. Das BMF versucht, dieses Argument damit abzuwehren, dass durch einen Ausschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG die Vermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt, sodass für die Anwendung der Normalwertregelung kein Platz mehr ist. Allerdings scheint hier die Logik auf den Kopf gestellt, da zunächst eine Vermietung gegeben ist, dann die zu niedrige Miete durch § 4 Abs 9 UStG auf den Normalwert hochgeschleust wird, sodass in der Folge § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gerade nicht zur Anwendung gelangen kann. Diese Frage wird wohl erst vom VwGH, allenfalls nach einem Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH, entschieden werden.

18) Kein Vorsteuerabzug, dafür aber auch keine Umsatzsteuer auf die Miete (dazu unlängst VwGH 27. 6. 2018, Ra 2017/15/0019).

19) Dazu zB *Ehrke-Rabel/Schinnerl*, taxlex 2016, 267.

#### SCHLUSSTRICH

*Nach der Änderung der KStR führt die Wurzelzuschüttung nicht mehr zu wirtschaftlichem Eigentum des Gesellschafters. Sogar kann auch keine KEST auf die Anschaffungs-/Herstellungskosten anfallen. Das Abstellen auf repräsentative Gebäude, die dem außerbetrieblichen Bereich zugeordnet werden, führt wieder zur Rechtsunsicherheit, da klare Definitionen fehlen.*