

Immobilienvermietung**Vermietung an Gesellschafter – neue Aussagen des VwGH****Vorsteuerabzug für die Gesellschaft?**

CHRISTIAN PRODINGER*)



Seit dem Jahr 2007 gibt es eine große Anzahl von Judikaten des VwGH zum Themenkreis, dass eine GmbH oder eine Privatstiftung eine – oftmals großzügigere – Wohnimmobilie errichtet und danach an den Gesellschafter vermietet. Fraglich ist immer, ob der Vorsteuerabzug für die Gesellschaft gegeben ist. Der VwGH hat nun seine bisherige Rechtsprechung zusammengefasst. Manche Aussagen sind aber hinterfragenswert.

1. Neue Judikate des VwGH

Der VwGH hat im Dezember 2020 zwei Fälle entschieden, die diesem Grundtypus der Immobilienvermietung an Gesellschafter entsprechen.¹⁾ Dabei wurde in beiden Entscheidungen – letztlich völlig gleichartig – begrüßenswert die Gelegenheit genutzt, die bisherige Judikatur des VwGH zusammenzufassen, zu kategorisieren und damit das Verständnis für die Judikatur zu erhöhen.

Die bisherige Judikatur des VwGH wurde in der Literatur als nicht einheitlich bezeichnet.²⁾ Jedenfalls kann man feststellen, dass die Judikatur in bestimmten Bereichen nicht leicht zu lesen war, weshalb in der Praxis viele Missverständnisse und Unklarheiten geherrscht haben. Man denke nur daran, dass bei Annahme einer sogenannten „Ausschüttung an der Wurzel“ regelmäßig von den Finanzbehörden die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten der Kapitalertragsteuer unterzogen wurden, was nach der Judikatur des VwGH schlechthin rechtswidrig war.

Die beiden neuen Judikate wurden auch sogleich ausführlich kommentiert.³⁾ Die Inhalte der Judikate sind einerseits den Judikaten selbst, und andererseits den ausführlichen Darstellungen und Analysen der genannten Autoren zu entnehmen. Sie sollen daher nicht mehr wiederholt werden. Auch soll auf eine Zitierung der Vorjudikatur und der Literatur im Wesentlichen verzichtet werden. Vielmehr sollen nach wie vor offene Fragen und Problembereiche andiskutiert werden.

2. Fallkategorien

Aus der Judikatur⁴⁾ lassen sich drei Fallkategorien, die zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen, ableiten:

- bloße Gebrauchsüberlassung;
- verdeckte Ausschüttung an der Wurzel;
- „klassische“ verdeckte Ausschüttung.

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

¹⁾ VwGH 7. 12. 2020, Ra 2020/15/0004; 7. 12. 2020, Ra 2020/15/0067.

²⁾ Bodis/Lachmayer, KStR 2013 – Das Wichtigste auf einen Blick, ÖStZ 2013, 225.

³⁾ Dies nämlich sozusagen authentisch von zwei mit den Entscheidungen befassten Richtern des VwGH; siehe Zorn, VwGH: Vorsteuerabzug bei Wohnungsvermietung der GmbH an ihren Gesellschafter, RdW 2021, 57, und ausführlich Zorn, Wohnhausvermietung an Gesellschafter, ÖStZ 2021, 69; Lachmayer, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 3/2021, 119.

⁴⁾ Auch hier war die frühere Judikatur nur schwer lesbar; Zorn, VwGH zum Vorsteuerabzug beim Penthouse einer GmbH, RdW 2019, 794, hat dankenswerterweise eine sprachliche Klarstellung vorgenommen, die nunmehr auch vom VwGH übernommen wurde.

2.1. Bloße Gebrauchsüberlassung

Unter diese Kategorie fallen einerseits Gestaltungen, bei denen die Zurverfügungstellung der Immobilie offensichtlich wegen einer Vorteilszuwendung und nicht zur Erzielung von Einnahmen erfolgt. Man denke etwa an eine Privatstiftung, die nach der Stiftungsurkunde dem Begünstigten unentgeltlich Wohnraum zur Verfügung stellen soll.

Weiters ist zu prüfen, ob sich insgesamt der Vermieter wie ein fremdüblicher Vermieter verhält. Dieser Vergleich wird aus der Judikatur des EuGH⁵⁾ abgeleitet. Dazu zählen etwa Fragen, ob der Mietvertrag sämtliche übliche Klauseln erhält, zeitgerecht abgeschlossen wurde, auch faktisch nach seinen Bestimmungen gelebt wird, der Bezug des Objekts erst mit dem Abschluss des Mietvertrags stattgefunden hat usw.

Eine offene Frage, die leider vom VwGH nicht behandelt wurde, ist, ob eine Miete, die niedriger als eine fremdübliche Miete ist, zumindest als ein Indiz für ein nicht fremdübliches Verhalten gesehen werden kann. Die Judikatur des EuGH deutet wohl eher in die andere Richtung.⁶⁾ Zumal ein moderates Abweichen nach dem VwGH gestattet ist und ein Abweichen um (mehr als) 50 % ohnedies zum Vorsteuerverlust führt, geht es also nur um diesen Zwischenbereich.

Aus den diskutierten Judikaten ergibt sich auch, dass die Frage des Vorliegens einer bloßen Gebrauchsüberlassung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen sei. Die Errichtung eines Gebäudes auf dem Grundstück der Gesellschafter, die Widmung als landwirtschaftliches Grundstück, die Notwendigkeit des Altbaus für den Neubau und die Haftung samt Hypothek der Gesellschafter für Fremdmittel der Gesellschaft seien derartige Aspekte, die beim Vergleich mit den Umständen, unter denen eine entsprechende Vermietungsbetätigung für gewöhnlich ausgeübt werde, heranzuziehen seien. Insofern wird man sich in der Zukunft auch an diesen und ähnlichen Kriterien orientieren können.

2.2. Verdeckte Ausschüttung an der Wurzel

2.2.1. Besonders repräsentative Gebäude

Der Fall betrifft „besonders repräsentative Gebäude“ und solche, die von vornherein auf die Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten sind. Fraglich ist natürlich, wie der unbestimmte Gesetzesbegriff des „besonders repräsentativen Gebäudes“ mit Leben erfüllt werden soll. In der Literatur wurde – auf Basis der wohl nicht präzise verstandenen Judikatur des VwGH – argumentiert, dass am einfachsten die Renditemiete ermittelt wird,⁷⁾ sodass bekannt ist, welche Renditen der Investor wirtschaftlich erwarten soll.⁸⁾ Danach sollte am Markt überprüft werden, ob diese Renditemiete als Marktmiete auch erzielbar ist. Dadurch konnte vermieden werden, dass etwa anhand des Aussehens oder der Größe zu diskutieren ist, ob ein Gebäude nun „normal“, „repräsentativ“ oder „besonders repräsentativ“ ist.

Der VwGH ging diesen Weg nicht. Hinsichtlich des repräsentativen Hauses wird in den Erkenntnissen ausgeführt, dass ein Bezug auf den Betrag der Errichtungskosten nicht ausreiche. Es komme auf das Verhältnis zu den üblichen Errichtungskosten sowie auf die geografische Lage des Objekts an.

2.2.2. Fremdüblich hohe Miete

Will man sich dieser Diskussion nicht stellen, bleibt nur die vom VwGH ausdrücklich eingeräumte Möglichkeit, durch Bezahlung einer fremdüblich hohen Miete jede ver-

⁵⁾ EuGH 26. 9. 1996, *Enkler*, C-230/94.

⁶⁾ Siehe dazu *Prodinger*, Höhe des Entgelts bei Vermietung an Gesellschafter, SWK 29/2019, 1281.

⁷⁾ Hier wird bzw wurde in der Praxis das sogenannte „umgekehrte Ertragswertverfahren“ eingesetzt.

⁸⁾ Vgl zB *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial² (2017) 55 ff.

deckte Ausschüttung, und so auch eine an der Wurzel, zu vermeiden. Dabei ist nach der Judikatur eindeutig auf die Renditemiete abzustellen.⁹⁾

2.3. Renditemiete und fremdüblicher Investor

2.3.1. Abgrenzung des Begriffs

Nach der bisherigen Judikatur war darauf abzustellen, welche Rendite sich ein fremdüblicher Immobilieninvestor erwartet. Es zeigt sich daher sowohl bei der Frage der Gebrauchsüberlassung als auch bei der Renditemiete und auch beim funktionierenden Mietmarkt, dass Prüfmaßstab für den VwGH der fremdüblich agierende Immobilieninvestor ist. Mit anderen Worten ist daher zu prüfen, ob ein Immobilieninvestor, der nicht „für den Gesellschafter tätig ist“, sondern nur nach seiner sorgfältigen Geschäftsführung das Wohl der Gesellschaft im Auge hat, diese Investition auch getätigt hätte.

Dem ist grundsätzlich zu folgen. Betont sei jedoch schon vorweg, dass der Vergleichsmaßstab des „wirtschaftlich agierenden Immobilieninvestors“ kein steuerlicher Begriff sein kann, sondern nur ein rein wirtschaftlicher. Investoren entscheiden sich aus verschiedensten Gründen für bestimmte Investitionen. Einzelne Investitionen mögen Fehlentscheidungen sein, bei manchen Entscheidungen wird man schon *a priori* feststellen können, dass diese nicht im Interesse der Körperschaft sind. Allerdings wird es auch einen Bereich geben, bei dem sich recht eindeutig ableiten lässt, wie sich gewissenhafte Geschäftsleiter bei Immobilieninvestitionen verhalten. Der durchschnittliche und typische Geschäftsleiter muss dann der Vergleichsmaßstab sein. Somit ist es nicht denkbar, dass die Finanzverwaltung oder die Gerichte definieren, wie sich der Geschäftsleiter zu verhalten hat, wenn sich am Markt zeigt, dass ein – gewissenhaftes – anderes Verhalten gesetzt wird. Die Marktüblichkeit eines Verhaltens zeigt sich am Markt und kann sich denklogisch nirgends anders zeigen.

2.3.2. Investition in kleinere Wohnungen

Das Verständnis des VwGH ist es nun, dass ein Investor ein bestimmtes Kapital in gut rentierliche Objekte investieren wird. Er verweist ausdrücklich auf „kleinere Wohnungen im urbanen Bereich“. ¹⁰⁾ Lachmayer¹¹⁾ spricht ausdrücklich von „kleineren Wohnungen in guter bis mäßiger Lage“. Werde nun in ein Objekt investiert, das eine wesentlich geringere Rendite abwirft, sei davon auszugehen, dass die Gesamtinvestition nicht als fremdüblich anzusehen ist. Zorn¹²⁾ stellt etwas anders auf die Aussagen des VwGH hinsichtlich der Bandbreite von einer Rendite von 3 % bis 5 % ab und führt aus, dass entscheidend sei, einen Mietertrag zu ermitteln, der bei Investition in gut rentierliche Immobilien erreicht würde.

Auch bei der Frage des „funktionierenden Mietmarkts“ wird auf die Investition in Immobilien, die erfahrungsgemäß höhere Renditen abwerfen, abgestellt.¹³⁾ In diesen Themenkreis fällt auch die Frage, ob man – wie in der Judikatur verlangt – tatsächlich nur auf den Mietertrag fokussieren kann und Fragen der Wertsteigerung unbeachtlich sind. Hierzu führt Lachmayer¹⁴⁾ aus, dass die Investition in niedrig rentierliche Objekte unplausibel sei, wenn auch bei besser rentierlichen Objekten die Anlagesicherheit ge-

⁹⁾ Ausdrücklich wird vom VwGH und von den genannten Autoren festgehalten, dass hier die gesamte (allenfalls fast die gesamte) Renditemiete zu bezahlen ist; eine Zahlung (nur) über der Hälfte reicht ausdrücklich nicht aus.

¹⁰⁾ VwGH 7. 12. 2020, Ra 2020/15/0004, Rz 37.

¹¹⁾ Lachmayer, SWK 3/2021, 119 (124).

¹²⁾ Zorn, ÖStZ 2021, 69 (71).

¹³⁾ Zorn, ÖStZ 2021, 69, mVa VwGH 7. 12. 2020, 2020/15/0067, Rz 43, und VwGH 7. 12. 2020, 2020/15/0004, Rz 45.

¹⁴⁾ Lachmayer, SWK 3/2021, 119 (126 FN 26).

geben ist und diese ebenfalls einen Wertzuwachs erfahren, zumal dieser in der Regel auf Grund und Boden zurückzuführen sein wird.

In den Judikaten wird auch auf eine vom Revisionswerber angeführte Tabelle¹⁵⁾ verwiesen, aus der sich zeige, dass bei schlechteren Lagen bessere Renditen erwirtschaftet werden können.¹⁶⁾

2.3.3. Betriebswirtschaftliche Überlegungen

In der Zusammenschau verkennt der VwGH die Grundlagen von Immobilieninvestitionen und versucht einen Fremdvergleich mit Investoren durchzuführen, der daran scheitern muss, dass ein Immobilienmarkt unterstellt wird, den es aber so nicht gibt. Wie in der Literatur mehrfach angeführt, wird jeder Immobilieninvestor auch die Wertsteigerung im Auge haben. Warum – und auf welcher steuerlichen Grundlage – dieses betriebswirtschaftliche Verhalten daher im Steuerrecht ausgeblendet werden sollte, ist nicht zu erkennen.¹⁷⁾

Den Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre widerspricht auch, wenn die Schlussfolgerung gezogen wird, dass Investitionen in kleinere Wohnungen in urbanen Gebieten die „besseren“ Investitionen seien, insbesondere, wenn die Lage schlechter wäre, weil diesfalls höhere Renditen erzielt werden können. Nach dem sogenannten „*Magischen Dreieck der Vermögensanlage*“¹⁸⁾ stehen die drei Bereiche Liquidität, Rentabilität und Sicherheit in einer Wechselwirkung. Nunmehr ist bei Immobilieninvestitionen, egal, ob die Lage besser oder schlechter ist, egal, ob in Wohnungen oder Mietshäuser oder wohl auch Einfamilienhäuser investiert wird, die Liquidität wohl gleich zu behandeln. Es handelt sich um langfristige Investitionen, die nicht ohne weiteres liquidiert werden können. Allenfalls können kleinere Wohnungen etwas schneller veräußert werden; wenn man beobachtet, wie sich zB in Wien am Zinshausmarkt die Objekte schnell drehen, kann dies aber kein signifikantes Argument sein. Immobilien in guten oder mäßigen Lagen haben nicht deshalb höhere Renditen, weil die Investition dort so viel sinnvoller ist, sondern schlechthin, weil sie mit größeren Risiken als in hochwertigen oder sehr guten Lagen verbunden sind.¹⁹⁾ Je weniger Sicherheit, desto höhere Renditen müssen gezahlt werden und umgekehrt.²⁰⁾ Deswegen ist auch die Investition in eine Geschäftsliegenschaft gegenüber einer Wohnliegenschaft nicht besser, obwohl sie (laut den zitierten Tabellen zB rund 50 %) bessere Renditen abwirft; sie ist schlechthin anders und riskanter. Daraus folgt, dass es keine betriebswirtschaftlich vernünftige Entscheidung ist, zu sagen, eine Investition wird wegen der höheren Ren-

¹⁵⁾ Nämlich die Renditewerte für verschiedene Liegenschaftsarten und Lagen in „*Der Sachverständige*“.

¹⁶⁾ Bei der Betrachtung der unterschiedlichen Renditen stellt der VwGH aber immer auf eine Immobilieninvestition, und wohl auch immer auf eine Immobilieninvestition zu Wohnzwecken, ab. Dies scheint also den sachgerechten Vergleichsmaßstab darzustellen. Würde man rein auf die Höhe der Rendite abstellen, müsste man ja auch Gewerbeobjekte, in die gerade in letzter Zeit immer mehr investiert wird, heranziehen. Weitergedacht müsste man ja argumentieren, dass ein sorgfältiger Geschäftsführer zB immer in Warenermingsgeschäfte investieren würde, weil hier die Rendite potenziell deutlich höher ist als bei Immobilieninvestitionen. Offensichtlich wird ein derartiger Vergleich vom VwGH aber nicht gezogen.

¹⁷⁾ Dazu auch *Achatz/Kirchmayr*, VwGH zum Fremdvergleich, taxlex 2021, 53, die zu Recht darauf hinweisen, dass die von der GmbH erzielte Wertsteigerung ja auch steuerpflichtig ist.

¹⁸⁾ Siehe https://de.wikipedia.org/wiki/Magisches_Dreieck_der_Vermögensanlage (Zugriff am 16. 3. 2021).

¹⁹⁾ Nach *Kranewitter*, *Liegenschaftsbewertung*⁷ (2017) 98, haben Mietwohnhäuser (außerhalb des MRG) Zinssätze zwischen 3,5 % und 4,5 %, während bei Einfamilienhäusern ein Zinssatz zwischen 2 % und 3 % angegeben wird. Nach diesem Fachautor vermitteln Einfamilienhäuser, offensichtlich auch wenn sie vermietet werden, eine so hohe Sicherheit, dass entsprechende niedrige Zinssätze akzeptiert werden (siehe zum Zusammenhang mit dem Risiko gleich im Anschluss). Eine detaillierte Betrachtung würde den Rahmen des Beitrags sprengen. In der Bewertungswissenschaft werden auch andere Ansätze vertreten; die überwiegende Meinung geht jedoch nicht davon aus, dass Einfamilienhäuser *per se* als Investitionsobjekte ungeeignet seien.

²⁰⁾ Dazu und in diesem Sinne auch *Kranewitter*, *Liegenschaftsbewertung*⁷, 97, der ausdrücklich Einfamilienhäuser als Objekte mit einem geringeren Risiko nennt.

diten lieber in kleinere Wohnungen oder in schlechten Lagen durchgeführt. Beide Investitionen sind möglich: Man kann versuchen, höhere Renditen zu erzielen, muss dann aber größere Risiken in Kauf nehmen. Oder aber man entscheidet sich bei einer Immobilieninvestition für größtmögliche Sicherheit, wird dann aber nur eine geringere Rendite erzielen können.

Daher gilt auch das Argument bezüglich der Wertsteigerung so nicht: Ist die Lage schlechter (und daher die Rendite höher), so wird – gerade im Grund und Boden – die potenzielle Wertsteigerung geringer sein. Natürlich ist denkbar, dass man auf die Entwicklung einer Lage in eine bessere Lage setzt; dies führt dann unter Umständen zu deutlich höheren Wertsteigerungen, ist aber wiederum mit viel größeren Unsicherheiten behaftet.

Von Immobilieninvestoren wurden etwa im Jahr 2020 Mietshäuser im 1. Wiener Gemeindebezirk mit Renditen zwischen 0,78 % und 1,75 % gehandelt, im 11. Bezirk hingegen mit Renditen zwischen 2,70 % und 3,40 %.²¹⁾ In den meisten Bezirken pendeln die Renditen zwischen 1,5 % und 2,5 %. Auch wenn das Jahr 2020 wegen der COVID-19-Krise ein schlechtes Vergleichsjahr ist, zeigt sich doch, dass gerade auch in den Bezirken mit niedrigen Renditen investiert wird. Bringt man – zumindest grob – die im gerade zitierten Zinshausbericht dargestellten Renditen in Wien mit den Transaktionsvolumina in Einklang, so zeigt sich, dass in den drei stärksten Bezirken (2., 3. und 6. Bezirk) die Volumina 36 Mio Euro, 38 Mio Euro und 47 Mio Euro betragen, während die Renditen zwischen 1,30 % und 2,50 % schwanken. In den Bezirken mit höheren Renditen (11., 21., 22. und 23. Bezirk) betragen die Volumina 8 Mio Euro, 2 Mio Euro, 0,2 Mio Euro und 1 Mio Euro, wobei die Renditen zwischen 2,13 % und 3,40 % schwanken.

Höhere Renditen führen daher nicht zu höheren Investitionsvolumina. Natürlich ist festzuhalten, dass das Transaktionsvolumen auch vom Angebot abhängt und in manchen Bezirken viel mehr Zinshäuser vorhanden sind als in anderen Bezirken. Man sieht auch, dass in Bezirken mit guten Lagen und niedrigen Renditen (zB 4. und 19. Bezirk) die Volumina niedrig sind. Es handelt sich dabei auch um kurzfristige Bestandsaufnahmen, die man für noch belastbarere Aussagen auf mehrere Jahre ausdehnen müsste. Eine Tendenz, dass Immobilieninvestoren insbesondere dort investieren, wo die Renditen höher sind, ist aber nicht abzuleiten; richtig ist vielmehr das Gegenteil.

Ist das Investitionsvolumen für den Erwerb eines Zinshauses nicht hoch genug, so könnte man mit Wohnungen, etwa Vorsorgewohnungen, vergleichen. Bei Vorsorgewohnungen (also in aller Regel bei neu errichteten Objekten) zeigt sich, dass beim Vergleichsmaßstab Wien hier in den Bezirken 22, 10 und 3 höhere Volumina erworben werden als in Innenstadtbezirken. Dies ist wiederum darauf zurückzuführen, dass die Neubautätigkeit in bestimmten Bezirken viel leichter möglich ist als in anderen Bezirken.

Es zeigt sich, dass etwa 2019 die durchschnittlichen Renditen 3,44 % betragen.²²⁾ Auch hier gilt aber, dass prosperierende Lagen geringere Renditen nach sich ziehen werden, während in schlechteren Lagen zwar höhere Renditen erzielbar sind, aber ein deutlich größeres Risiko in Kauf genommen werden muss.

Weiters wird ein Gutteil der Immobilieninvestitionen offensichtlich in Wien gemacht, obschon in den Bundesländern wegen den (oftmals) schlechteren Lagen höhere Renditen erzielt werden können. Auf Basis der genannten Zahlen von Wien²³⁾ wäre daher

²¹⁾ Quelle: *Otto Immobilien*, Erster Wiener Zinshaus-Marktbericht (2020), anforderbar auf www.otto.at (Zugriff am 16. 3. 2021).

²²⁾ Quelle: *EHL Vorsorgewohnungen Wien*, Marktbericht 2020 (2020) 8, abrufbar auf <https://www.ehl.at/research> (Zugriff am 16. 3. 2021).

²³⁾ Andere Top-Lagen, wie etwa Graz in einem der entschiedenen Erkenntnisse, mögen ähnliche Zahlen haben, in schlechteren Lagen werden höhere Renditen gezahlt werden.

bei einem Investitionszeitpunkt 2019/2020 ein Renditebereich von etwa 1,5 % bis 3,5 % fremdüblich.²⁴⁾ Immobilieninvestoren investieren ihr Vermögen daher nicht, nicht immer und jedenfalls nicht zwingend dort, wo möglichst hohe Renditen zu erzielen sind, sondern lassen sich von verschiedenen Aspekten, wie der Sicherheit der Vermietung, der Stabilität der Lage und der potenziellen Wertsteigerung leiten. Insofern stellt aber der VwGH auf das Bild eines Immobilieninvestors ab, der so nicht existent ist, und daher auch nicht als Vergleichsmaßstab für die Fremdüblichkeit dienen kann.

Dazu passt auch, dass nach der zitierten Judikatur bei der Frage des Mietmarkts nicht nur nachzuweisen sein soll, dass vergleichbare Immobilien am Markt errichtet und an fremde Dritte vermietet werden, sondern auch, dass ein fremdüblich agierender Geschäftsleiter, der ausschließlich am Mietertrag interessiert ist und nur die Interessen der Körperschaft vor Augen hat, ebenfalls eine derartige Investition getätigt hätte.

Wenn aber zB eine Vielzahl von gehobenen Einfamilienhäusern in einer bestimmten Gegend von Immobilieninvestoren errichtet werden und zu Renditen von rund 1,5 % vermietet werden, dann müssen das Errichten eines vergleichbaren Hauses und die Vermietung an den Gesellschafter zu einer Rendite von 1,5 % fremdüblich sein.

Soweit verlangt wird, dass die Gesellschaft nachweisen muss, warum sie nicht in Immobilien mit besseren Renditen investiert hätte, gelten wohl die oben angeführten Überlegungen.

Einzuräumen ist, dass sich Einfamilienhäuser schlechter als Mietwohnhäuser oder Wohnungen zur Vermietung eignen. Solange aber ein nachhaltiger Mietertrag erzielt werden kann und die Sicherheit wegen der üblicherweise hohen Bonität der Mieter besonders hoch ist, kann als Vergleichsmaßstab nicht eine kleine Wohnung in schlechter Lage herangezogen werden.

Soweit der VwGH verlangt, dass am Markt ausführliche Recherchen gemacht werden, und Unterlagen vorhanden sind, ist dies durchaus verständlich. Soweit in der Literatur verlangt wurde, dass konkrete Unterlagen der Konkurrenz wie Bauverträge, Baukosten und Mietverträge vorgelegt werden müssen, ist dies jedoch unhaltbar.

3. Umsatzsteuerliche Folgen

Ist § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG anwendbar, so ist daher sowohl bei einer Wurzelausschüttung als auch bei einer klassischen verdeckten Ausschüttung (Miete unter 50 %) der Vorsteuerabzug nicht gegeben. Bei der „klassischen“ verdeckten Ausschüttung unterliegt die tatsächliche Miete der Umsatzsteuer, wobei die Umsatzsteuer auf die Renditemiete (den Normalwert) hochgeschleust wird.²⁵⁾

i

Auf den Punkt gebracht

- Der VwGH hat seine Judikatur zur Vermietung durch eine Gesellschaft an den Gesellschafter zusammengefasst. Die Judikate wurden von zwei Richtern des VwGH kommentiert.
- Für den Fall der Gebrauchsüberlassung stellt der VwGH fest, dass auch Kriterien wie eine bestimmte Lage, die Widmung des Objekts, die Auswirkung eines vorhandenen Altbaus für den Neubau usw zu berücksichtigen seien. Hinsichtlich der Frage, ob eine zu niedrige Miete auch für eine Gebrauchsüberlassung spricht, gibt es keine neuen Aussagen.

²⁴⁾ Also gegenüber dem vom VwGH genannten Bereich von 3 % bis 5 % doch deutlich weniger.

²⁵⁾ Zorn, ÖStZ 2021, 69 (72).

- Hinsichtlich des fremdüblichen Immobilieninvestors wird nunmehr ausgeführt, dass dieser an einer möglichst hohen Rendite interessiert sein soll, sodass üblicherweise in kleinere Wohnungen im urbanen Raum investiert werde. Nach der Kommentierung könnten dies auch schlechtere Lagen sein, da diese höhere Renditen abwerfen.
- Es konnte gezeigt werden, dass der fremdübliche Immobilieninvestor zum einen auch an der Wertsteigerung interessiert ist, und zum anderen, dass ein wirtschaftlich vernünftig kalkulierender Investor nicht zwingend (und auch nicht mehrheitlich) in die höchsten Renditen investieren wird, da damit schlechtere Lagen und höheres Risiko verbunden sind.
- Bei der Ausschüttung an der Wurzel wird offensichtlich auch auf durchschnittliche Baukosten abgestellt.

Steuern post COVID-19

Verteilte Versteuerung kumuliert anfallender Einkünfte

Gebotene Versteuerung nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip

GERALD MOSER*)



Die COVID-19-Krise hat teilweise zu temporären Verschiebungen von Einkünften geführt: So wurde etwa Mietern ein Zahlungsaufschub (sogar mehrfach) gewährt,¹⁾ ebenso Kreditnehmern.²⁾ Infolge des Zahlungsaufschubs kann es insbesondere bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern in einem Jahr zum kumulierten Anfall von Einkünften kommen, die sachlich mehrere Jahre betreffen. In der Folge können sich im einkommensteuerlichen Bereich unerwünschte Progressionseffekte ergeben, die zu korrigieren wären. Hierfür könnte man auf bereits in § 37 EStG vorhandene Instrumentarien zurückgreifen.

1. Wirtschaftspolitisches Umfeld

Die COVID-19-Krise hat zahlreiche Unternehmen in Liquiditätsprobleme gebracht. So werden für Mieter, sofern es nicht überhaupt zu einem (partiellen) Entfall des Mietzinses kommt, gesetzliche Zahlungsaufschübe eingeräumt bzw. eingeschränkte Kündigungsmöglichkeiten infolge der Nichtzahlung der Miete vorgesehen. Ebenso wird im Kreditbereich den Kreditnehmern das Recht auf Aussetzung von Ratenzahlungen eingeräumt, das zu einer Verlängerung der Kreditdauer und einer Verschiebung der Zinszahlungen in die Zukunft führt. Aber auch in Branchen, in denen keine gesetzlichen Regelungen für Zahlungsaufschübe, Stundungsmöglichkeiten und Ratenzahlungen gesetzt wurden, wird vielfach im Interesse der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung und der Zukunftssicherung potenzieller Geschäftspartner die Erstreckung von Zahlungszielen gewährt. Dies insbesondere vor dem Hintergrund der zweiten COVID-19-Welle, die hereinbrach, noch bevor die Zahlungsrückstände aus der ersten COVID-19-Welle beglichen werden konnten. Auch die Finanzverwaltung und die Sozialversiche-

*) Mag. Dr. Gerald Moser ist Steuerberater in Wien.

¹⁾ Vgl § 1 des 2. COVID-19-JuBG, BGBl I 2020/24 idF BGBl I 2020/113.

²⁾ Vgl § 2 des 2. COVID-19-JuBG, BGBl I 2020/24 idF BGBl I 2020/113.