

immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle
Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer | Bernhard Woschnagg
Christian Zenz

Immobilien und Steuern

Gewerblicher Grundstückshandel vs private Veräußerung
Kleinunternehmer und Vermietung

Der aktuelle Fall

Vermietung in Zeiten von COVID-19

Immobilien und Recht

Kurzzeitvermietung im Lichte des Unionsrechts
Immobilienfinanzierungen in der Bankenregulierung

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche
Rechtsprechung von BFG, VwGH und OGH samt Anmerkungen

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 12 UStG

immo aktuell 2021/1

Vorsteuerabzug bei an nahestehende Personen vermieteten (Luxus-)Immobilien

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

Aus der Judikatur des VwGH ergibt sich [...], dass es iZm der Nutzungsüberlassung an eine der Körperschaft nahestehende Person in drei Fällen zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs kommen kann. Beim ersten Fall handelt es sich um die bloße Gebrauchsüberlassung, bei der keine unternehmerische Betätigung vorliegt. Der zweite Fall erfasst die (nicht fremdübliche) Nutzungsüberlassung an besonders repräsentativen Wohngebäuden, welche schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind. Der dritte Fall betrifft die Vermietung von im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden um weniger als 50 % der Renditemiete. In den letzten beiden Fällen ordnet § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG den Vorsteuerauschluss an.

Vorbemerkung: Der VwGH hat in seinen Erkenntnissen vom 7. 12. 2020, Ra 2020/15/0004 und Ra 2020/15/0067, in zwei Fällen eine Wohnraumvermietung einer GmbH an ihr nahestehende Personen (die Gesellschafter bzw den Stifter der Eigentümerin der vermietenden GmbH, einer Privatstiftung) aus umsatzsteuerlicher Sicht umfassend dargestellt. Da der VwGH seine Begründung in beiden Erkenntnissen faktisch wortgleich wiedergibt, werden diese Fälle hier gemeinsam vorgestellt.

Sachverhalt zu Ra 2020/15/0004: Die revisionswerbende GmbH stand im 100%igen Eigentum einer Privatstiftung. Die Revisionswerberin errichtete in den Jahren 2007 und 2008 auf einem in anspruchsvoller Grün- und Hanglage gelegenen Grundstück ein Wohnhaus. 250 m² dieser Liegenschaft wurden an den Stifter der Privatstiftung vermietet, der überdies Geschäftsführer der GmbH war. Die restlichen 60 m² vermietete die GmbH an eine Schwestergesellschaft, die O-GmbH, die ebenfalls im Eigentum der Privatstiftung stand. Im Rahmen einer Umsatzsteuer Sonderprüfung hielt der Prüfer fest, dass das Wohnhaus ein „besonders repräsentatives“ Gebäude darstelle und zwar – entgegen dem Vorbringen der Revisionswerberin, das von einem Gebäude mit vier Wohneinheiten ausging – ein Einfamilienhaus. Der Umbau dieses Wohngebäudes in vier Einheiten sei zwar theoretisch möglich, aber nicht reell. Untermauert wurde dies durch die Höhe der Investitionen von in Summe rund 1,4 Mio €. Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und ließ jenen Teil der Vorsteuern, der auf die vom Stifter genutzten Räumlichkeiten entfiel, außer Ansatz. Dagegen erhob die GmbH Rechtsmittel (damals als Berufung zu bezeichnen) an den UFS, wel-

ches dieser abwies. Dem dagegen erhobenen (als Beschwerde zu bezeichnenden) Rechtsmittel gab der VwGH statt und hob den Bescheid des UFS wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf.

Im fortgesetzten Verfahren hob das – nunmehr zuständige – BFG die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 unter Zurückverweisung an das Finanzamt auf. Wiederum setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2007 und 2008 unter Außerachtlassung der auf die Errichtung der vom Stifter genutzten Teile entfallende Vorsteuer des Wohngebäudes fest. Der dagegen erhobenen Beschwerde gab das BFG keine Folge. Es führte im Wesentlichen aus, dass die Revisionswerberin den Nachweis dafür, dass es für das von ihr errichtete Wohnhaus einen funktionierenden Mietmarkt gebe, nicht erbracht habe. Ein lediglich moderates Abweichen der vereinbarten Miete von der „Renditemiete“ liege nicht vor. Das Erkenntnis des BFG hob der VwGH wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf.

Sachverhalt zu Ra 2020/15/0067: Die Revisionswerberin, eine GmbH im Eigentum eines Ehepaars, baute im Jahr 2015 auf einer Liegenschaft, die ebenfalls dem Ehepaar gehörte, einen Altbestand umfassend zu einem Wohngebäude um. Hierzu mietete die Gesellschaft von ihren Gesellschaftern einen Teil der Liegenschaft an, wobei die Gesellschafter bis 2050 auf ihr Kündigungsrecht verzichteten. In der Folge wurde das umgebaute Gebäude an die beiden Gesellschafter zu einer (Brutto-)Monatsmiete von 2.882 € befristet auf zehn Jahre vermietet. Die Vorsteuern aus der Errichtung (Umbau) des Wohngebäudes wurden vom Finanzamt nicht zum Abzug zugelassen. Das Finanzamt begründete die Versagung des Vorsteuerabzugs vor allem damit, dass die Pläne zum Umbau vor der Vermietung eines Teils der Liegenschaft an die Gesellschaft durch das Ehepaar selbst eingereicht worden waren, der Plan die Bezeichnung „Wohnhaus S [Name des Ehepaars]“ trug und folglich ausschließlich die Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses der Gesellschafter beabsichtigt sei. Die Familie hätte die Bauplanung schon lange vor der Vermietung des Grundstücksteils an die Revisionswerberin ernsthaft in Angriff genommen; die Einschaltung der GmbH sei ausschließlich zur steuerschonenden Verwirklichung dieses Vorhabens erfolgt. Der Mieterlös (2.620 € netto) liege erheblich unter jenen, die in vergleichbarer Lage für weniger luxuriös ausgestattete Objekte bezahlt würden. Das BFG wies die dagegen erhobene Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass das Wohnobjekt ausschließlich für Gesellschafterzwecke und exakt auf deren Bedürfnisse ausgerichtet sei. Das Wohnhaus sei als „Wohnhaus S“ bezeichnet worden und dass offiziell die Revisionswerberin als Bauführerin auftrete, sei dem Umstand geschuldet, dass der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden sollte. Das Gebäude sei folglich nicht für unternehmerische Zwecke errichtet worden, der Vorsteuerabzug stehe nicht zu. Besonderes Augenmerk widmete das BFG auch der befristeten Vermietung auf zehn Jahre, innerhalb derer sich die Bau-

kosten nicht amortisiert hätten. Aufgrund der dagegen erhobenen Revision an den VwGH hob dieser auch dieses Erkenntnis des BFG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf.

Rechtliche Beurteilung: [...] Die Einräumung der laufenden Nutzung an einer Wohnimmobilie durch eine Körperschaft an ihr nahestehende Personen kann zunächst eine bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die keine unternehmerische Betätigung iSd UStG begründet (vgl VwGH 24. 6. 1999, 96/15/0098; 10. 2. 2016, 2013/15/0284). Erfolgt die Überlassung der Nutzung einer Wohnimmobilie an die nahestehende Person nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihr einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung an den Gesellschafter bzw aus der Stiftung), so fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083). Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten finden sich im Urteil des EuGH 26. 9. 1996, *Enkler*, C-230/94, Rn 24 ff, insb Rn 28. Demnach kommt es unter Bedachtnahme auf alle Besonderheiten des Einzelfalles entscheidend darauf an, ob die Nutzungsüberlassung unter Umständen erfolgt, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird (vgl VwGH 7. 7. 2011, 2007/15/0255).

Liegt das Bild einer wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit (und keine bloße Gebrauchsüberlassung) der Körperschaft vor, ist im Bereich der Überlassung von Wohnimmobilien durch eine Körperschaft an nahestehende Personen gesondert zu prüfen, ob der Vorgang eine verdeckte Ausschüttung darstellt (§ 8 Abs 2 KStG), was gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG führen kann (vgl VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003; vgl zur gleichen Rechtslage bereits im UStG 1972 *Kranich/Siegl/Waba*, Kommentar zur MwSt [Stand März 1978] § 12 Anm 106b; *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht I*⁵ [1994] 415). Gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gelten „Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd [...] §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes sind“, nämlich nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was anhand eines Fremdvergleichs zu ermitteln ist (vgl VwGH 31. 1. 2018, Ra 2015/15/0006), wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte. Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist allerdings ausgeschlossen, wenn die Er-

richtung des Gebäudes mit anschließender Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich standhält.

Wie der VwGH etwa in den Erkenntnissen vom 19. 3. 2013, 2009/15/0215, und vom 27. 6. 2018, Ra 2017/15/0019, ausgeführt hat, ist bei von der Körperschaft nicht fremdüblich den Gesellschaftern (Stiftern) zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilien im Rahmen der verdeckten Ausschüttung zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbaren Gebäuden („klassische“ verdeckte Ausschüttung) und solchen Wohngebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Wohngebäude) bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“). In Bezug auf den zweitgenannten Fall ist entscheidend, dass Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein *causa societatis* veranlasst ist, von vornherein nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Körperschaft zählen (vgl ausführlich VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091; 16. 5. 2007, 2005/14/0083). Solche Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung allein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter gar nicht angeschafft hätte, bilden (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) steuerneutrales Vermögen der Körperschaft (vgl *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG [1996] 134; VwGH 24. 6. 2004, 2001/15/0002). Erreicht die tatsächliche Miete bei der Überlassung solcher nicht dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnender Gebäude nicht eine (nahezu) fremdübliche Höhe (die Hälfte einer fremdüblichen Miete wäre hier nicht ausreichend), wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter zur Gänze für verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ein (vgl VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169, mit Bezugnahme auf *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 8 Tz 66). [...]

Für den Fall der „klassischen“ verdeckten Ausschüttung durch Nutzungsüberlassung gilt: Wird ein (jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbares) Wohngebäude zwar dem Gesellschafter vermietet, aber erfolgt dies zu einem unangemessen niedrigen Mietzins, spricht dies nicht gegen dessen Zugehörigkeit zum steuerlichen Betriebsvermögen, sondern führt – bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung – körperschaftsteuerlich zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieterträge) der Kapitalgesellschaft. Beträgt die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der fremdüblichen Miete, wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende

Vorleistung vom Vermieter „überwiegend“ für verdeckte Ausschüttungen bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ein (vgl VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003; 27. 6. 2018, Ra 2017/15/0019; Ruppe/Achatz, UStG⁵ [2017] § 12 Tz 175).

Entscheidend für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei einer „klassischen“ verdeckten Ausschüttung ist somit, in welchem Ausmaß (überwiegend oder nicht überwiegend) die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete abweicht.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 23. 2. 2010, 2007/15/0003, ausgesprochen, dass die Höhe der angemessenen Miete daraus abzuleiten ist, „was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insb auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet“. Im Erkenntnis vom 10. 2. 2016, 2013/15/0284, hat der VwGH unter Bezugnahme auf das Erkenntnis 2007/15/0003 klargestellt, dass mit der Renditeerwartung eines „marktüblich agierenden Immobilieninvestors“ jene Rendite gemeint ist, „die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird“. Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrags der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des VwGH im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 % bis 5 % (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (vgl auch VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256). Im Folgenden wird der solcherart ermittelte Betrag als Renditemiete bezeichnet.

Eine solche abstrakte Renditeberechnung (in Form von Jahresmieteinnahmen in Höhe von 3 % bis 5 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten der gesamten vom Gesellschafter für Wohnzwecke benutzten Immobilie) wäre allerdings nach der Rechtsprechung dann nicht geboten, wenn es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietmarkt gäbe. Ein funktionierender Mietmarkt in diesem Sinne ist, wie der VwGH etwa im Erkenntnis vom 15. 9. 2016, 2013/15/0256, zu Recht erkannt hat, allerdings nur dann als gegeben anzunehmen, wenn ein wirtschaftlich agierender und nur am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde (was vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist, vgl etwa VwGH 22. 3. 2018, Ra 2017/15/0047).

Mit der Renditeerwartung eines „wirtschaftlich agierenden Immobilieninvestors“ wird somit auf jene Mieteinnahmen abgestellt, die ein ge-

wissenhafter, auf die Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung – im Wege des Investments in gut rentierliche Immobilien – erzielen kann (vgl VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0284). Dadurch ist ein Maßstab gefunden, um prüfen zu können, ob das Immobilieninvestment der Körperschaft primär den ihr nahestehenden Personen (Gesellschaftern, Stiftern) dienen soll oder auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Erzielung von Mieteinnahmen ausgerichtet ist. Die Vorgangsweise kann dann als durch die Erzielung von Mieteinnahmen veranlasst angesehen werden, wenn die von der Körperschaft tatsächlich erzielten Mieten jene Höhe erreichen, die sich im Falle der Investition des vorgegebenen Kapitals in Immobilien jener Art, die erfahrungsgemäß gute Renditen erwarten lassen (zB kleinere Wohnungen im urbanen Bereich), ergeben würden. Ein funktionierender Mietmarkt iSd Rechtsprechung wird also im Ergebnis nur vorliegen, wenn der Nachweis erbracht ist, dass das konkrete Wohnobjekt der Körperschaft Mietrenditen erbringt, wie sie bei solchen gut rentierlichen Objekten erzielbar sind.

Aus der Judikatur des VwGH ergibt sich somit, dass es iZm der Nutzungsüberlassung an eine der Körperschaft nahestehende Person in drei Fällen zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs kommen kann. Beim ersten Fall handelt es sich um die bloße Gebrauchsüberlassung, bei der keine unternehmerische Betätigung vorliegt. Der zweite Fall erfasst die (nicht fremdübliche) Nutzungsüberlassung an besonders repräsentativen Wohngebäuden, welche schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind. Der dritte Fall betrifft die Vermietung von im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden um weniger als 50 % der Renditemiete. In den letzten beiden Fällen ordnet § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG den Vorsteuerauschluss an.

Für die „klassische“ verdeckte Ausschüttung und auch für jene an der Wurzel gilt im Übrigen: Kommt es zum Vorsteuerauschluss gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG, unterliegt die Vermietungstätigkeit nicht der Umsatzsteuer (vgl VwGH 27. 6. 2018, Ra 2017/15/0019), sodass auch die Anwendung der Normalwertregelung des § 4 Abs 9 UStG in der ab 2016 geltenden Fassung des Steuerreformgesetzes 2015/16, BGBl I 2015/118, ausscheidet. Soweit die Wohnimmobilie im Rahmen einer „klassischen verdeckten Ausschüttung“ nicht dem Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG unterliegt, ist (ab 2016) die zu niedrige Miete auf die Renditemiete als Normalwert anzuheben. Da ein sorgfältiger Geschäftsleiter bei Verwendung eines bestimmten Kapitalbetrags zur Erzielung von Mieteinnahmen in gut rentierliche Immobilien investieren würde, muss ein (in Fällen der hier gegenständlichen Art der Gesellschaft nahestehender) Mietinteressent bereit sein, die

Renditemiete zu zahlen, damit sich die Gesellschaft zu einem solchen (für sie ansonsten nachteiligen) Investment bereit erklärt. [...]

zu Ra 2020/15/0004: Bei der Ausschüttung „an der Wurzel“ muss zwar ein Abweichen der tatsächlichen Miete von der Renditemiete vorliegen, dieses muss allerdings nicht 50 % übersteigen. Dem angefochtenen Erkenntnis sind keine konkreten und nachvollziehbaren Feststellungen dahingehend zu entnehmen, dass es sich beim gegenständlichen Wohngebäude um ein besonders repräsentatives Objekt handelt, bei welchem eine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ in Betracht kommt. Mit den diesbezüglichen Feststellungen des Finanzamts hat sich das BFG im angefochtenen Erkenntnis nicht auseinandergesetzt. Zwar kommt es im gegenständlichen Fall auf das Erscheinungsbild der Baulichkeit bei deren Errichtung unter Beachtung des Umstands an, dass es in den Streitjahren im Wesentlichen eine Wohnfläche von ca 250 m² für den Stifter [...] bietet, und nicht darauf, dass es bautechnisch möglich ist, das Gebäude durch spätere Baumaßnahmen umzubauen und dadurch die Wohnfläche zu verkleinern. Das BFG kann in die Beurteilung, ob die Baulichkeit schon der Erscheinung nach für die privaten Wohnzwecke einer der Körperschaft nahestehenden Person bestimmt ist, auch die geografische Lage des Objekts einbeziehen. Die schlichte Beschreibung als „repräsentatives Einfamilienhaus“ ist allerdings nicht hinreichend. Nicht hinreichend ist auch der bloße Verweis auf den Betrag der Errichtungskosten, zumal er nicht in ein Verhältnis zu den in den Streitjahren üblichen Errichtungskosten gesetzt worden ist.

Für die umsatzsteuerlichen Folgen einer „klassischen“ verdeckten Ausschüttung kommt es entscheidend darauf an, ob die tatsächlich vereinbarte und gezahlte Miete überwiegend oder nicht überwiegend von der als angemessen zu erachtenden Renditemiete abweicht (vgl VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003; 27. 6. 2018, Ra 2017/15/0019; *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 175). Ein Anwendungsfall des Vorsteuerauschlusses nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG liegt bei einer solchen Konstellation – worauf in der Revision zutreffend hingewiesen wird – nur vor, wenn die tatsächlich vereinbarte Miete weniger als 50 % des als angemessen anzusehenden Mietentgelts beträgt. Dafür hätte das BFG aber [...] für den Zeitraum der Errichtung des Objekts und der erstmaligen Vermietung an den Stifter [...] die konkrete Höhe der Renditemiete bestimmen (und sich dabei auch mit der vom Finanzamt als angemessen angesehenen Miethöhe auseinandersetzen) müssen. [...]

zu Ra 2020/15/0067: [...] Für die Frage, ob eine bloße Gebrauchsüberlassung an den Gesellschafter (*causa societatis*) oder eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Umsatzsteuer vorliegt, muss ein Vergleich zwischen den Umständen,

unter denen das Wohngebäude im gegenständlichen Fall den Gesellschaftern überlassen wurde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird, vorgenommen werden (vgl VwGH 7. 7. 2011, 2007/15/0255). Es fehlt an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn sich aus dem Gesamtbild der Umstände ergibt, dass die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an die Gesellschafter nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihnen einen Vorteil zuzuwenden. Dabei hat eine Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, zu erfolgen (vgl VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0284).

Nach Ansicht des VwGH sind im gegenständlichen Fall auch folgende Umstände, die im angefochtenen Erkenntnis angeführt werden, nicht zu vernachlässigen: Die Eheleute [...] sind Eigentümer eines ca 6.000 m² großen (landwirtschaftlichen) Grundstücks, auf dem sich ein altes Gebäude befunden hatte. Sie haben der Revisionswerberin aus diesem Grundstück eine Fläche von 770 m² mitsamt dem genannten Gebäude vermietet, wobei im Mietvertrag die Errichtung eines Wohnhauses mit 250 m² Wohnfläche festgehalten ist. Die Revisionswerberin hat dieses alte Objekt in einen entsprechenden Neubau umgewandelt. Das BFG ging dabei davon aus, dass ohne den Altbau der Neubau eines Wohnhauses im Grünland rechtlich nicht möglich gewesen wäre. Noch vor der Anmietung der Grundfläche durch die Revisionswerberin sei mit der Betreibung des Bauvorhabens begonnen worden, wobei der Bauplan bereits die Bezeichnung „Wohnhaus [S]“, also Wohnhaus der Familie MS und HS, aufgewiesen habe. Für die Baukosten von 900.000 € habe die Revisionswerberin Fremdmittel aufgenommen, für welche von den Eheleuten MS und HS – neben der persönlichen Haftung – eine Hypothek an ihrem ca 6.000 m² großen Grundstück eingeräumt worden sei. Die Revisionswerberin habe die angemietete Fläche von 770 m² mit der Baulichkeit an die Grundstückseigentümer [...] (zurück)vermietet. Nach Ablauf der zehnjährigen Mietdauer werde das Gebäude noch einen Buchwert von 800.000 € aufweisen, sein Ertragswert aber bei lediglich 563.000 € liegen. Die überschlagsmäßige Kalkulation der Vermietung für diese zehn Jahre führe zu einem negativen Ergebnis.

Für die Prüfung der Frage, ob die gegenständliche Gestaltung als bloße Gebrauchsüberlassung zu werten ist, hat sich das BFG ein Gesamtbild der Verhältnisse zu verschaffen, bei welchem auch die vorgenannten Umstände einzubeziehen sind, und sodann einen Vergleich mit den Umständen anzustellen, unter denen eine entsprechende Vermietungsbetätigung für gewöhnlich ausgeübt wird. Erst auf der Basis eines solchen, auf Sachverhaltsfeststellungen gegründeten Gesamtbildes kann beurteilt werden,

ob die Betätigung der GmbH eine unternehmerische iSd UStG ist, oder ob bloß Gebrauchsüberlassung vorliegt.

Bei den von der Revisionswerberin vorgenommenen Baumaßnahmen kann es sich auch um eine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ handeln, welche ein Abweichen der tatsächlichen Miete von der Renditemiete voraussetzt, die allerdings nicht 50 % übersteigen muss. Die Ausschüttung an der Wurzel verlangt jedoch ein Gebäude, das schon seiner Erscheinung nach für den privaten Bedarf der Gesellschafter bestimmt ist. Dem angefochtenen Erkenntnis sind keine konkreten und nachvollziehbaren Feststellungen dahingehend zu entnehmen, dass es sich beim gegenständlichen Wohngebäude um ein besonders repräsentatives Objekt handelt, bei welchem eine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ in Betracht kommt. Die nicht näher konkretisierten Ausführungen im angefochtenen Erkenntnis, wonach das Haus eine gehobene Ausstattung aufweise und als luxuriös bezeichnet werden könne, reichen hierfür nicht aus, zumal auch die Höhe der Baukosten von 900.000 € für einen im Jahr 2015 getätigten Umbau noch keine zwingenden Schlüsse zulässt. Darauf hingewiesen sei, dass bei einer Gesamtbetrachtung der Umstände – im fortzusetzenden Verfahren – auch auf die besondere Lage des Objekts mitten im Grünland Bedacht genommen werden kann.

Eine Gestaltung, wie sie im Revisionsfall vorliegt, kann auch eine „klassische“ verdeckte Ausschüttung darstellen. Liegt eine „klassische“ verdeckte Ausschüttung vor, kommt es für die umsatzsteuerlichen Folgen entscheidend darauf an, ob die tatsächlich vereinbarte und gezahlte Miete überwiegend oder nicht überwiegend von der als angemessen zu erachtenden Miete abweicht. Ein Anwendungsfall des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG liegt bei einer solchen Konstellation nur vor, wenn die tatsächlich vereinbarte Miete weniger als 50 % des als angemessen anzusehenden Mietentgelts beträgt. Dafür hätte das BFG aber [...] für den Zeitraum der Errichtung des Objekts und der erstmaligen Vermietung die konkrete Höhe der Renditemiete bestimmen müssen.

Die Ausführungen des Finanzamts sprechen dafür, dass für Wohngebäude der gegenständlichen Art kein funktionierender Mietmarkt iSd oben dargestellten Rechtsprechung besteht, weil nicht nachvollziehbar ist, dass ein wirtschaftlich denkender Investor das für das gegenständliche Gebäude aufgewendete Kapital im Interesse der Revisionswerberin nicht in besser rentierliche Objekte investiert hätte, um dadurch für die Revisionswerberin höhere Immobilienrenditen zu erzielen.

Diesfalls würde sich das angemessene Nutzungsentgelt an der Rendite von 3 % bis 5 % bemessen, wobei für die genaue Ausmessung von Bedeutung ist, welche Rendite im Jahr der In-

vestition des im gegenständlichen Fall angewendeten Betrags in gut rentierliche Immobilienobjekte hätte erzielt werden können. Überlegungen zur Renditemiete hat das BFG im angefochtenen Erkenntnis nicht angestellt. [...]

Anmerkung

Die Erkenntnisse des VwGH – flankiert von zwei Entscheidungsbesprechungen von Mitgliedern des erkennenden Senats (*Lachmayer*, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 119; *Zorn*, Wohnhausvermietung an Gesellschafter, ÖStZ 2021, 69) – sind schon ob ihres Aufbaus erkennbar darauf ausgerichtet, einen (vorläufigen) Schlusspunkt zu setzen unter die im Schrifttum sehr kontrovers geführte Auseinandersetzung (für eine Auswahl entsprechender Fachbeiträge siehe bei *Lachmayer*, SWK 2021, 119 [FN 1], bzw *Zorn*, ÖStZ 2021, 69 [FN 6]) über die steuerliche Behandlung von Immobilien, die von Körperschaften an nahestehende Personen (Gesellschafter, Stifter, Begünstigte) überlassen werden. Dieses Ansinnen zeigt sich nicht nur im Umfang der Erkenntnisse, sondern auch an einer Reihe von *obiter dicta* (vgl etwa die Ausführungen zum Normalwert als Bemessungsgrundlage für Zeiträume ab 2016, obwohl die Erkenntnisse die Umsatzsteuer 2007 und 2008 bzw 2015 betrafen). Dies ist iSd damit verbundenen Richtschnur für den Rechtsanwender wohl zu begrüßen.

In der Sache hält der VwGH fest, dass es bei Überlassung von Wohnimmobilien von einer Körperschaft an eine nahestehende (natürliche) Person für die Umsatzsteuer zwischen drei Konstellationen zu unterscheiden gilt, die jede für sich zu einem Ausschluss des Vorsteuerabzugs für die Errichtung der Immobilie führen können: erstens die bloße Gebrauchsüberlassung, die zu keiner unternehmerischen Tätigkeit und folglich schon dem Grunde nach zu keinem Vorsteuerabzug führt; zweitens die verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ bzw „Wurzelausschüttung“ und drittens die „klassische“ verdeckte Ausschüttung (so auch *Zorn*, ÖStZ 2021, 69 [69]), welche jeweils nach Maßgabe des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG den Vorsteuerabzug ausschließen.

Bei der bloßen Gebrauchsüberlassung gehört die überlassene Liegenschaft mangels unternehmerischer Betätigung nicht zum Unternehmensbereich und berechtigt diese Überlassung folglich auch nicht zum Vorsteuerabzug. Die körperschaftsteuerlichen Auswirkungen (Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung) sind für die umsatzsteuerliche Behandlung daher nicht maßgeblich, da keine umsatzsteuerlich relevante Betätigung entfaltet wird.

Anders verhält es sich bei den – nach Maßgabe des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führenden – verdeckten Ausschüttungen. Hier ist zu prüfen, ob körperschaftsteuerlich eine verdeckte Ausschüttung (in der „klassischen“ Form oder „an der Wur-

zel“) vorliegt; dann ist anhand von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG zu bestimmen, ob ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug eintritt. Der VwGH unterscheidet hier zwischen den folgenden Konstellationen: Bei einer „klassischen“ verdeckten Ausschüttung tritt der Ausschluss vom Vorsteuerabzug dann ein, wenn die verdeckte Ausschüttung die tatsächlich bezahlte Miete überwiegt. Eine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“, die zu einem Ausschluss vom Vorsteuerabzug führt, liegt hingegen vor, wenn die bezahlte Miete nicht „nahezu“ das fremdübliche Niveau erreicht.

Ob ein möglicher Fall einer „klassischen“ verdeckten Ausschüttung oder eine solche „an der Wurzel“ vorliegen kann, bestimmt sich nach der Eigenart der konkreten Immobilie. Jene Objekte, die schon ihrem Erscheinungsbild nach zur Nutzung durch eine der Körperschaft nahestehende Person bestimmt sind (der VwGH führt demonstrativ eine besondere Repräsentativität an) und folglich lediglich aufgrund der Nahebeziehung zur Körperschaft angeschafft oder hergestellt wurden, gehören grundsätzlich nicht zum körperschaftsteuerlichen Betriebsvermögen der Körperschaft (zur Problematik dieser Abgrenzung bei Privatstiftungen siehe gleich), stellen also eine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ dar, wenn eine nicht ausreichend hohe Miete bezahlt wird. Die Wohnliegenschaften, die andererseits jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sind, weil sie auch an fremde Dritte vermietet werden können, sind allenfalls Gegenstand der „klassischen“ verdeckten Ausschüttung (ebenfalls in Abhängigkeit von der bezahlten Miete).

Maßstab dafür, ob nun eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, ist die vom VwGH als solche bezeichnete „Renditemiete“, die das fremdübliche Maß einer Miete für an nahestehende Personen überlassene Wohnliegenschaften darstellt. Diese Renditemiete ergibt sich jedoch nicht daraus, was für die konkrete Liegenschaft als fremdübliche Miete bezahlt würde, sondern bestimmt sich – mit den Worten des VwGH – nach jenem „*Renditesatz, der sich bei der Veranlagung des Gesamtbetrags der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen), ergibt*“. Die Höhe dieser Rendite grenzt der VwGH im Allgemeinen mit 3 % bis 5 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten (inkl Grund und Boden) ein (das Verhältnis von Jahresmieterlösen zum investierten Kapital soll also 3 % bis 5 % betragen).

Nach Zorn (ÖStZ 2021, 69 [71]) sind mit der Beifügung des VwGH, wonach „*gegebenenfalls der höhere Verkehrswert des Objekts*“ als Basis heranzuziehen sei, jene Fälle angesprochen, in denen zu Beginn der Vermietung der Verkehrswert des Objekts über den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten liege.

Als Leerformel dürften sich die Ausführungen des VwGH erweisen, wonach die Renditemiete dann nicht heranzuziehen wäre, wenn vom

Steuerpflichtigen ein funktionierender Mietemarkt nachgewiesen werden kann: Ein solcher funktionierender Mietemarkt liegt nämlich nur dann vor, „*wenn der Nachweis erbracht ist, dass das konkrete Wohnobjekt der Körperschaft Mietrenditen erbringen kann, wie sie bei solchen, gut rentierlichen Objekten erzielbar sind*“. Anders gewendet: Die abstrakt mit 3 % bis 5 % des investierten Kapitals berechnete Renditemiete ist dann nicht der Maßstab, wenn die konkrete Immobilie auf dem Mietemarkt ohnehin Renditen von 3 % bis 5 % bringen würde (siehe hierzu auch Zorn, ÖStZ 2021, 60 [71]). Wenn Lachmayer (SWK 2021, 119 [127]) festhält, dass ein Nachweis eines funktionierenden Mietemarkts „*schwerlich gelingen können*“ wird, wird dies für typischerweise von dieser Rechtsprechung betroffene Immobilien (repräsentative Einfamilienhäuser) zutreffen; im Ergebnis ändert sich für den Steuerpflichtigen jedoch wenig, selbst wenn er einen funktionierenden Mietemarkt nachweisen können sollte, weil ein solcher im Allgemeinen wohl erst bei Renditen in Höhe der vom VwGH angegebenen 3 % bis 5 % angenommen werden kann.

Bei jenen Liegenschaften, die jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sind (Objekte „klassischer“ verdeckter Ausschüttungen), steht ein Vorsteuerabzug dann zu, wenn die tatsächlich vereinbarte Miete mindestens 50 % der Renditemiete beträgt, weil dann die verdeckte Ausschüttung nicht überwiegt und § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG folglich nicht zur Anwendung gelangt.

Bei jenen Liegenschaften, die aufgrund ihrer Eigenart nur für die Überlassung an nahestehende Personen infrage kommen und die folglich mögliche Objekte der sogenannten Ausschüttung „an der Wurzel“ darstellen, kann diese verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ dadurch vermieden werden, dass die Miete eine – in den Worten des VwGH – „*(nahezu) fremdübliche Höhe*“, folglich (nahezu) die Renditemiete erreicht; eine höhere Abweichung im Ausmaß von bis zu 50 % wäre hierfür nach der Rechtsprechung des VwGH nicht ausreichend (nach Prodingner, Vermietung einer Wohnimmobilie an den Gesellschafter aus umsatzsteuerlicher Sicht, in Gaedke/Tumpel, Umsatzsteuer am Puls der Zeit, FS Gaedke [2020] 76 [83], sei ein Abweichen von bis zu 10 % noch unproblematisch; vgl aber Rz 899a UStR [zur Option zur Umsatzsteuerpflicht für die Geschäftsraumvermietung], wonach „*nahezu ausschließlich*“ mit 95 % interpretiert wird, somit lediglich ein Abweichen von maximal 5 % zulässig wäre).

Wenngleich die gegenständlichen Erkenntnisse zu umsatzsteuerlichen Fragen ergangen sind, bieten sie auch – umfassende – Anhaltspunkte für die körperschaftsteuerliche Behandlung dieser Immobilien. Hier müssen, selbst wenn der VwGH stets auch den Stifter als nahestehende Person vor Augen hat, die Aussagen wohl auf Kapitalgesellschaften (GmbH) eingeschränkt werden, wie noch zu zeigen sein wird. Die körperschaftsteuerliche Behandlung der

Fälle einer „klassischen“ verdeckten Ausschüttung unterscheidet sich nicht von sonstigen verdeckten Ausschüttungen: Bei der Kapitalgesellschaft kommt es zur Hinzurechnung der Mieterlöse auf das fremdübliche Maß (also auf die Renditemiete).

Bei jenen Fällen, in denen eine Ausschüttung „an der Wurzel“ vorliegt (weil eine besonders repräsentative Wohnimmobilie überlassen wird und die Miete nicht [nahezu] das fremdübliche Maß, dh die Renditemiete, erreicht), gehört die betroffene Immobilie nicht zum körperschaftsteuerlichen Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft und die korrespondierenden laufenden Einnahmen und Ausgaben sind steuerlich unbeachtlich (dementsprechend liegen – anders als von der Finanzverwaltung in Rz 638 KStR vertreten – auch keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor; siehe hierzu *Zorn*, ÖStZ 2021, 69 [73, FN 50]; *Lachmayer*, SWK 2021, 119 [128, FN 39]). Erst im Rahmen der Veräußerung erzielt die Kapitalgesellschaft dann wohl Einkünfte (siehe auch *Zorn*, ÖStZ 2021, 69 [73], und *Lachmayer*, SWK 2021, 119 [128, FN 40]). Eine Subsumtion dieser Einkünfte unter § 29 Z 2 EStG iVm § 30 EStG als sonstige Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen bei Kapitalgesellschaften wäre mE jedoch klar *contra legem*, da § 7 Abs 3 KStG ausdrücklich anordnet, dass ua bei Kapitalgesellschaften ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen können. Folglich käme es im Zeitpunkt des Verkaufs mE zu einer – gem § 6 Z 5 lit b EStG zu bewertenden – Einlage in den Betriebsbereich und unmittelbar anschließend zu einer betrieblichen Realisierung (so auch *Kofler*, Die außerbetriebliche Vermögenssphäre bei Kapitalgesellschaften, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen – Strukturen – Prinzipien – Neuerungen, FS H. Kofler [2009] 103 [115]; ähnlich *Lachmayer*, SWK 2021, 119 [128, FN 40]). Die Annahme von sogenanntem „Altvermögen“ ist mE folglich bei Kapitalgesellschaften in diesem Fall ausgeschlossen (offen lassend *Lachmayer*, SWK 2021, 119 [128, FN 40]), selbst wenn eine körperschaftsteuerlich nicht zum Betriebsvermögen gehörende Liegenschaft vor 31. 3. 2002 (eine verlängerte Spekulationsfrist aufgrund von § 30 Abs 1 Z 1 lit a Satz 2 EStG idF vor 1. StabG 2012 ist mangels Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und daher mangels Möglichkeit zur beschleunigten Absetzung von Herstellungsaufwendungen gem § 28 Abs 3 EStG nicht denkbar) angeschafft worden wäre. Dies deshalb, da eine Veräußerung stets – infolge unmittelbar vorgängiger Einlage in das Betriebsvermögen – steuerbar gewesen wäre und somit § 30 Abs 4 EStG auf derartige Liegenschaften nicht anwendbar ist (vgl zur Definition der Steuerhängigkeit zB *Kampitsch*, Sonderfragen zur „Steuerhängigkeit“ von Grundstücken, taxlex 2017, 302, bzw VwGH 18. 10. 2018, Ro 2016/15/0013, immo aktuell 2019/3 [Anm *Kampitsch*]). Dies bedeutet auch, dass die Be-

wertungsbestimmung des § 6 Z 5 lit c EStG für derartige Liegenschaften bei Kapitalgesellschaften nicht zur Anwendung gelangen kann, weil niemals Altvermögen vorliegt und auch die Herstellerbefreiung aufgrund der Veräußerung aus dem Betriebsvermögen wohl nicht anwendbar wäre. Im Ergebnis führt die Veräußerung zwar zu steuerbaren Einkünften, aufgrund der Bewertung mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, allenfalls mit dem niedrigeren Teilwert (welcher wohl dem dann erzielten Veräußerungserlös entspricht) werden diese in den meisten Fällen null betragen (weil der Veräußerungserlös unter den seinerzeitigen Anschaffungs- und Herstellungskosten liegt). Für den Fall, dass der Veräußerungserlös (und folglich der Teilwert) über den seinerzeitigen Anschaffungs- und Herstellungskosten liegt, hat die Kapitalgesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Körperschaftsteuer zu unterwerfen; Verluste sind so mE nicht denkbar. Dasselbe muss gelten, wenn ursprünglich eine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ vorlag (weil keine entsprechende Miete bezahlt wurde) und diese durch Zahlung einer der Renditemiete nahezu entsprechenden Miete zu Betriebsvermögen würde. Auch in diesen Fällen ist mE eine Einlage und folglich eine Bewertung mit § 6 Z 5 lit b EStG vorzunehmen.

Die Fälle der Gebrauchsüberlassung sind körperschaftsteuerlich nach den vorgängigen Grundsätzen zu prüfen. Liegt eine grundsätzlich für die Ausschüttung „an der Wurzel“ qualifizierende Liegenschaft vor, führt die Gebrauchsüberlassung dazu, dass die Liegenschaft kein körperschaftsteuerliches Betriebsvermögen bei der Kapitalgesellschaft darstellt.

Bei typischerweise im betrieblichen Bereich einsetzbaren Immobilien müssten auf Ebene der Kapitalgesellschaft entsprechende Mieterlöse als Betriebseinnahmen angesetzt und versteuert werden, wenn nicht gerade Liebhaberei vorliegt und die Liegenschaft deswegen zum steuerneutralen Vermögen gehören würde (so *Zorn*, ÖStZ 2021, 60 [70 FN 14]).

Ist eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen, kommt es auf Ebene des Gesellschafters zu Einkünften aus der Überlassung von Kapital, die in der Höhe der Differenz zwischen der fremdüblichen Miete (Renditemiete) und tatsächlich bezahlter Miete dem Sondersteuersatz von 27,5 % unterliegt.

All diese körperschaftsteuerlichen Ausführungen sind jedoch auf die zweite Gruppe der von dieser Rechtsprechung häufig betroffenen Körperschaften kaum anwendbar – die Privatstiftungen. Da Privatstiftungen nicht unter die Vorschrift des § 7 Abs 3 KStG fallen (§ 13 Abs 1 Z 1 lit a iVm Abs 6 KStG) und sie aufgrund des § 1 Abs 2 Z 1 PSG keine gewerbsmäßige Tätigkeit ausüben dürfen, befinden sich Liegenschaften bei Privatstiftungen in aller Regel ohnehin im außerbetrieblichen Bereich (so auch *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, Wurzelzuwendung bei Privatstiftungen, SWK 2013, 979 [1980 f]). Die Ausführungen des VwGH zur

Ausschüttung „an der Wurzel“ im Sinne einer Zuwendung „an der Wurzel“ sind hier aus körperschaftsteuerlicher Sicht daher nur schwerlich anzuwenden (im Sinne einer Verschiebung von Wohnliegenschaften vom Betriebsvermögen in das „steuerneutrale Vermögen“, da bei der Privatstiftung kein Betriebsvermögen vorliegt).

Andreas Kampitsch

§ 12 UStG

immo aktuell 2021/2

Vorsteuerabzug bei an Gesellschafter-Geschäftsführer überlassenen Immobilien

VwGH 30. 12. 2020, Ra 2019/15/0126

Findet der Marktpreis für die Wohnungsnutzung in einer fremdüblichen Gesamtentlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers zumindest zur Hälfte Deckung, steht der Vorsteuerabzug zu und sind für die Überlassung seitens der Gesellschaft Umsatzsteuerzahlungen zu leisten.

Sachverhalt: Die mitbeteiligte GmbH errichtete im Jahr 2009 ein Betriebsgebäude, in welchem sich auch die Privatwohnung des Geschäftsführers und seiner Familie befand. In den Wirtschaftsjahren 2009 (1. 9. 2008 bis 31. 8. 2009) und 2010 (1. 9. 2009 bis 31. 8. 2010) nahm sie den vollen Vorsteuerabzug auch für den privat genutzten Teil des Gebäudes in Anspruch. Das Ausmaß der Privatnutzung betrug 18,51 %, wobei die Wohnung 262 m² groß war. In dieser im Betriebsgebäude befindlichen Wohnung waren der Geschäftsführer und seine Familie seit 5. 1. 2010 mit Hauptwohnsitz gemeldet. Nach einer bei der mitbeteiligten GmbH durchgeführten Außenprüfung kürzte das Finanzamt den Vorsteuerabzug iZM dem Gebäude um den auf den privaten Gebäudeteil entfallenden Anteil im Ausmaß von 18,51 %. In der dagegen erhobenen Berufung begehrte die mitbeteiligte GmbH unter Verweis auf Rechtsprechung und Literatur zur untergeordneten Privatnutzung von Gebäuden den vollen Vorsteuerabzug. Mit Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 entsprach das Finanzamt diesem Begehren, führte allerdings eine Vorsteuerberichtigung gem § 12 Abs 10 iVm Abs 10a UStG durch, da der für den privaten Gebäudeteil zu gewährende Vorsteuerabzug mit einem späteren, nicht steuerbaren Eigenverbrauch im direkten Zusammenhang stehe. Im dagegen erhobenen Vorlageantrag machte die mitbeteiligte GmbH geltend, dass aufgrund der überwiegend betrieblichen Nutzung des Gebäudes der volle Vorsteuerabzug zustehe, eine Besteuerung als Nutzungsentnahme (Eigenverbrauchsbesteuerung) jedoch am Wortlaut des § 3a Abs 1a letzter Satz UStG scheitere. Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der Beschwerde betreffend 2009 zur Gänze und betreffend Umsatzsteuer 2010 teilweise Folge und änderte die bekämpften Bescheide ab. Es gewährte unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH zu privat genutzten Gebäudeteilen von untergeordneter Bedeutung den vollen Vorsteuerabzug und nahm eine Eigenverbrauchsbesteuerung – mangels Nutzung als Hauptwohnsitz im Jahr 2009 – nur für das Jahr 2010 vor. Der VwGH ließ die dagegen erhobene außeror-

dentliche Amtsrevision zu und hob das Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf.

Rechtliche Beurteilung: [...] Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist anhand eines Fremdvergleichs zu ermitteln (vgl. VwGH 31. 1. 2018, Ra 2015/15/0006).

Im gegenständlichen Fall erhielt der Geschäftsführer von der mitbeteiligten GmbH für seine Geschäftsführungstätigkeit nicht nur einen Barlohn, sondern auch einen Sachbezug in Form der Überlassung der gegenständlichen (im Betriebsgebäude gelegenen) Wohnung.

Einem Geschäftsführer einer GmbH gebührt – selbst ohne Vorliegen einer Vereinbarung – eine angemessene Entlohnung. Hinsichtlich der steuerlichen Folgen des Geschäftsführerbezugs stehen daher nicht formelle Vereinbarungen im Vordergrund, vielmehr ist auf die Angemessenheit abzustellen (VwGH 21. 10. 1999, 97/15/0198, 0199, mwN). Bezüglich der Wertung eines Geschäftsführerbezugs (gegebenenfalls samt Sachbezügen, wie der Nutzung einer Dienstwohnung) als verdeckte Ausschüttung kommt es daher nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern auf die Angemessenheit der „Gesamtausstattung“ der Entlohnung an (vgl. VwGH 28. 11. 2013, 2009/13/0141, und nochmals VwGH 21. 10. 1999, 97/15/0198, 0199).

Überlässt eine GmbH die Nutzung ihr gehörender Räumlichkeiten dem Geschäftsführer für dessen private Wohnzwecke als weitere Entlohnung seiner Geschäftsführungstätigkeit und erbringt damit insgesamt ein angemessenes Entgelt für ihr gegenüber erbrachte Leistungen, ist dieses Entgelt auf Seiten der GmbH betrieblich veranlasst. Entgegen der Ansicht des BFG kann aus der Sicht der GmbH diesfalls nicht von einer „privaten“ Nutzung ausgegangen werden.

Soweit demgegenüber eine GmbH die Nutzung ihrer Räumlichkeiten dem Geschäftsführer nicht als weitere Entlohnung seiner Geschäftsführungstätigkeit, sondern *causa societatis*, also als eine aus der Gesellschafterstellung des Geschäftsführers resultierende Vermögenszuwendung überlässt, liegt eine (verdeckte) Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG vor.

Um zu beurteilen, ob (und in welchem Ausmaß) die Überlassung der Nutzung an den Wohnräumen eine Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit oder eine (verdeckte) Ausschüttung darstellt, ist zunächst die Gesamtentlohnung des Geschäftsführers betragsmäßig festzustellen. Dazu ist dem Barlohn des Geschäftsführers der Wert der Überlassung der Wohnungsnutzung hinzuzurechnen, wobei die Wohnungsnutzung mit dem Marktpreis (und

im Allgemeinen nicht mit dem aus der Sachbezugswerteverordnung für Dienstnehmer abzuleitenden Sachbezug) anzusetzen ist. Die Gesamtentlohnung ist im Wege eines Fremdvergleichs jenem Betrag gegenüberzustellen, welcher einem der GmbH gegenüber fremden Geschäftsführer geleistet würde.

Wie der VwGH etwa im Erkenntnis vom 1. 9. 2015, 2012/15/0105, ausgesprochen hat, steht der GmbH der Vorsteuerabzug für die zu Wohnzwecken überlassenen Räume zu, wenn sich erweist, dass der Vorteil aus der Nutzung der Wohnung – als Dienstwohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers – zu keiner unangemessenen „Gesamtausstattung“ (Gesamtentlohnung) des Geschäftsführers geführt hat.

Erweist sich die Gesamtentlohnung jedoch als überhöht, stellt die Nutzungsüberlassung ertragsteuerlich insoweit eine verdeckte Ausschüttung dar, als sie nicht mehr in einer fremdüblichen Gesamtentlohnung Deckung findet, und bildet nur mit dem verbleibenden Teil die Entlohnung für die Geschäftsführungstätigkeit. Bei einer über dem fremdüblichen Betrag liegenden Gesamtentlohnung wird also die verdeckte Ausschüttung (vorrangig) durch die Überlassung der Wohnungsnutzung (und erst nachrangig durch den Barbezug als primäre Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit) getätigt [...].

Ist in der Überlassung der Wohnungsnutzung an den Gesellschafter eine verdeckte Ausschüttung zu erblicken, ergeben sich daraus umsatzsteuerliche Folgen, insb im Bereich der Vorsteuerabzugsberechtigung, wozu im Detail gem § 43 Abs 2 VwGG auf die höchstgerichtlichen Erkenntnisse vom 7. 12. 2020, Ra 2020/15/0004 sowie Ra 2020/15/0067, verwiesen wird.

Liegen demnach jederzeit im betrieblichen Geschehen (insb durch Vermietung an Fremde) einsetzbare Räumlichkeiten vor und findet der Marktpreis für die Wohnungsnutzung in einer fremdüblichen Gesamtentlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers zu weniger als der Hälfte Deckung, so wird eine mit der Überlassung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Überlasser überwiegend für verdeckte Ausschüttungen bezogen und tritt der Vorsteuerabschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ein [...]. Diesfalls gilt spiegelbildlich auch die Leistung nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Die Weitergabe der Leistung an den Gesellschafter erfolgt danach nicht im Rahmen des Unternehmens, und es unterliegt ein solches Entgelt (unter der Hälfte der marktconformen Miete) nicht der Umsatzsteuer. Findet der Marktpreis für die Wohnungsnutzung in einer fremdüblichen Gesamtentlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers hingegen zumindest zur Hälfte Deckung, steht der Vorsteuerabzug zu und sind für die Überlassung seitens der Gesellschaft Umsatzsteuerzahlungen zu leisten (vgl dazu auch bereits VwGH 27. 6. 2018, Ra 2017/15/0019).

Da Feststellungen über die Fremdüblichkeit der Gesamtentlohnung und gegebenenfalls das Ausmaß der in der Überlassung der Nutzung an Wohnräumen liegenden verdeckten Ausschüttung im angefochtenen Erkenntnis fehlen, war dieses gem § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen (prävalierender) Rechtswidrigkeit seines Inhalts (Fehlen wesentlicher Feststellungen aufgrund unrichtiger Rechtsansicht) aufzuheben. [...]

Anmerkung

Auch in diesem Erkenntnis hält der VwGH unter Verweis auf die beiden Erkenntnisse vom 7. 12. 2020 (siehe immo aktuell 2021/1 [Anm *Kampitsch*]) fest, dass bei Überlassung von Wohnimmobilien von einer Körperschaft an eine nahestehende (natürliche) Person für die Umsatzsteuer drei Konstellationen zu unterscheiden sind: erstens die bloße Gebrauchsüberlassung, die zu keiner unternehmerischen Tätigkeit und folglich schon dem Grunde nach zu keinem Vorsteuerabzug führt; zweitens die verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ bzw „Wurzelausschüttung“ und drittens die „klassische“ verdeckte Ausschüttung, die jeweils nach Maßgabe des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG den Vorsteuerabzug ausschließen.

Im gegenständlichen Fall ging es um die Überlassung einer im Betriebsgebäude befindlichen Wohnung mit einem Quadratmeterausmaß von weniger als 20 % an den Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH. Das BFG setzte sich mit der Frage der Angemessenheit der Gesamtausstattung des Geschäftsführerbezugs nicht auseinander, sondern ging vom vollen Vorsteuerabzug aus und untersuchte die Frage einer allfälligen Vorsteuerberichtigung und eines Verwendungseigenverbrauchs. Dagegen führt der VwGH zur Vorsteuerabzugsberechtigung an sich aus, dass zu unterscheiden ist, ob die Wohnungsüberlassung an den Gesellschafter-Geschäftsführer als weitere Entlohnung der Geschäftsführungstätigkeit oder nicht als solche, sondern *causa societatis* erfolgt. Bei Überlassung als zusätzliches (Sach-)Entgelt ist die Gesamtausstattung der Entlohnung, zu der auch der Sachbezug der Wohnungsüberlassung zählt, im Hinblick auf die Angemessenheit und das allfällige Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zu prüfen. Bei der Feststellung der Gesamtentlohnung ist der Wert der Wohnungsnutzung mit dem Marktpreis anzusetzen (und nicht mit dem aus der Sachbezugswerteverordnung für Dienstnehmer abzuleitenden Sachbezug; dies gilt auch nach der aktuellen Rechtslage, siehe näher *Zorn*, Wohnhausvermietung an Gesellschafter, ÖStZ 2021, 69 [74]). Die Gesamtentlohnung ist in der Folge mit einem fremdüblichen Geschäftsführerbezug zu vergleichen. Ist das Entgelt insgesamt angemessen, liegt auf Seiten der GmbH eine betriebliche Veranlassung vor und der Vorsteuerabzug steht zur Gänze zu. Bei einer über dem fremdüblichen Betrag liegenden Gesamtentlohnung entsteht die verdeckte Ausschüttung (vorrangig)

durch die Überlassung der Wohnungsnutzung (und erst nachrangig durch den Barbezug als primäre Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit; siehe dazu auch *Zorn*, ÖStZ 2021, 69 [74 f]). Der Vorsteuerabzug steht nicht zu, wenn der Marktpreis für die Wohnungsnutzung in der fremdüblichen Gesamtentlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers zu weniger als der Hälfte Deckung findet.

Überlässt eine GmbH dem Gesellschafter-Geschäftsführer die Nutzung ihrer Räumlichkeiten nicht als weitere Entlohnung seiner Geschäftsführungstätigkeit, sondern *causa societatis*, steht der Vorsteuerabzug nicht zu.

Steht der Vorsteuerabzug zu, weil keine oder keine überwiegende verdeckte Ausschüttung vorliegt, ist zwischen Gesellschafter-Geschäftsführer und Gesellschaft ein tauschähnlicher Umsatz gegeben. Auf Seiten der Gesellschaft unterliegt die nach § 4 Abs 6 UStG zu ermittelnde Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer (vgl. *Zorn*, ÖStZ 2021, 69 [75]). Seit 1. 1. 2016 fällt auch die (steuerbare) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken unter die Normalwertregelung des § 4 Abs 9 UStG, sodass die Anwendung dieser Norm zu prüfen ist, wenn die Gesamtentlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers zwar unangemessen hoch ist, aber in Bezug auf die Wohnungsüberlassung keine überwiegende verdeckte Ausschüttung vorliegt.

Sabine Kanduth-Kristen

§ 30 Abs 7 EStG

immo aktuell 2021/3

Private Grundstücksveräußerung und Verlustausgleich

BFG 26. 1. 2021, RV/7105137/2018

In Anlehnung an den VfGH ist [...] in verfassungskonformer Interpretation davon auszugehen, dass es sich bei den in § 30 Abs 7 EStG seit dem AbgÄG 2012 bis einschließlich dem Veranlagungsjahr 2017 unverändert genannten „Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“ nur um solche handelt, die unter § 28 Abs 1 Z 1 EStG fallen und somit in einem sachlichen Zusammenhang mit privaten Grundstücken stehen.

Sachverhalt: Der Beschwerdeführer gab in der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2017 ua Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgrund eines Patents bekannt, für die er den Hälftesteuersatz beanspruchte. Zusätzlich erklärte er negative Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen und beantragte, 60 % des Verlustes aus privaten Grundstücksveräußerungen des Veranlagungsjahres mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Das Finanzamt setzte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in voller Höhe an und gewährte den Hälftesteuersatz. Den Verlustausgleich versagte es unter Verweis auf das Erkenntnis des VfGH vom 30. 11. 2017, G 183/2017. Die dagegen erhobene Beschwerde wies das BFG als unbegründet ab und ließ die Revision an den VwGH zu.

Rechtliche Beurteilung: [...] Im gegenständlichen Fall steht außer Streit, dass die Liegenschaft nicht dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers (einer natürlichen Person) angehörte, sondern dem Privatvermögen des Beschwerdeführers zuzurechnen war und daher die am 16. 5. 2017 erfolgte Grundstücksveräußerung grundsätzlich unter § 30 EStG fällt. Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob dem auf § 30 Abs 7 EStG idF BGBl I 2015/118 beruhenden Antrag des Beschwerdeführers auf Ausgleich des anlässlich der Veräußerung der Liegenschaft unbestrittenermaßen angefallenen Verlustes im Ausmaß von 60 % mit den aus dem Patent resultierenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entsprochen werden kann oder nicht.

Im Unterschied zu den früheren Einkünften aus Spekulationsgeschäften besteht bei den Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen kein absolutes Verlustausgleichsverbot mit anderen Einkunftsarten. Allerdings besteht auch bei Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen eine erhebliche Verlustausgleichsbeschränkung. Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen sind primär mit Gewinnen aus anderen privaten Grundstücksveräußerungen desselben Kalenderjahres auszugleichen. Ein Ausgleich mit anderen positiven Einkünften ist grundsätzlich nicht zulässig. Im Zuge des AbgÄG 2012, BGBl I 2012/112, wurde aber in § 30 Abs 7 EStG eine Erweiterung der Verlustverwertung aus privaten Grundstücksveräußerungen auch mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung eingeführt. Mit dem StRefG 2015/16, BGBl I 2015/118, wurde § 30 Abs 7 EStG vor dem Hintergrund der Anhebung des besonderen Steuersatzes und der fehlenden Verlustvortragmöglichkeit angepasst. Mit dem JStG 2018, BGBl I 2018/62, wurde sodann – nach Ergehen des Erkenntnisses des VfGH vom 30. 11. 2017, G 183/2017 – § 30 Abs 7 EStG für die Zeit ab der Veranlagung 2018 dahingehend präzisiert, dass Verluste ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen sind, soweit diese unter § 28 Abs 1 Z 1 und 4 EStG fallen. [...]

Ab dem Veranlagungsjahr 2012 (AbgÄG 2012, BGBl I 2012/112) bis einschließlich dem Veranlagungsjahr 2017 (JStG 2018, BGBl I 2018/62) enthält somit § 30 Abs 7 EStG für den Fall, dass die private Grundstücksveräußerung zu einem Verlust führt, (mit bestimmten Einschränkungen) die Möglichkeit, diesen mit „Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“ auszugleichen.

Im Rahmen des beim VfGH unter G 183/2017 erfolgten Gesetzesprüfungsverfahrens betreffend § 30 Abs 7 EStG idF BGBl I 2012/112 hielt die Bundesregierung in einer Äußerung ua. Folgendes fest:

„Mit der Erweiterung der Verlustausgleichsverrechnung um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch das AbgÄG 2012 sollte eine Angleichung an den Verlustausgleich bei Kapital-

vermögen erfolgen und dementsprechend eine Verrechnung von Verlusten aus der privaten Grundstückssubstanz mit Früchten von Grundstücken im außerbetrieblichen Bereich – nämlich den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – hergestellt werden (vgl. ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 8). Der Gesetzgeber orientierte sich somit hinsichtlich der Verlustverrechnung innerhalb des Ordnungssystems der privaten Grundstücksbesteuerung am Ordnungssystem der Kapitalvermögensbesteuerung.

Historische, teleologische und systematische Gründe sprechen nach Ansicht der Bundesregierung dafür, den Verweis auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in § 30 Abs 7 EStG auf Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des Bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen, gem § 28 Abs 1 Z 1 EStG teleologisch zu reduzieren. Für dieses Auslegungsergebnis spricht auch, dass in § 30 Abs 7 EStG lediglich auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verwiesen wird, jedoch ein expliziter Verweis auf § 28 EStG fehlt und somit auch nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Gesetzgeber hier eine vollumfängliche Verlustverrechnung mit sämtlichen Einkünften iSd § 28 EStG vorsehen wollte. Damit wird auch nach Ansicht der Bundesregierung ein verfassungskonformes Auslegungsergebnis des § 30 Abs 7 EStG sichergestellt, indem sachlich in keinem Zusammenhang mit einem Grundstück stehende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vom Ausgleich mit Verlusten aus privaten Grundstücksveräußerungen ausgeschlossen werden. Den Bedenken des VfGH, dass die Verlustverrechnungsmöglichkeit mit den Vermietungseinkünften in unsachlicher Weise zu weit geraten wäre, kann daher nach Ansicht der Bundesregierung durch eine teleologische Reduktion des Begriffs der Vermietung und Verpachtung im § 30 Abs 7 EStG Rechnung getragen werden.“

Der VfGH ist letztlich mit Erkenntnis vom 30. 11. 2017, G 183/2017, zur Wortfolge „mit Einkünfte [sic!] aus Vermietung und Verpachtung“ der Äußerung der Bundesregierung gefolgt. Es „ist mit der Bundesregierung davon auszugehen, dass der systematische Zusammenhang der Vorschrift des § 30 Abs 7 EStG mit der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen eine Auslegung nahelegt, die den Verlustausgleich auf Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gem § 28 Abs 1 Z 1 EStG einschränkt. Der Wortlaut der Vorschrift des § 30 Abs 7 EStG idF BGBl I 2012/112 steht einer solchen Auslegung nicht entgegen.“

In Anlehnung an den VfGH ist also in verfassungskonformer Interpretation davon auszugehen, dass es sich bei den in § 30 Abs 7 EStG seit dem AbgÄG 2012 bis einschließlich dem Veranlagungsjahr 2017 unverändert genannten „Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“ nur um solche handelt, die unter § 28 Abs 1 Z 1

EStG fallen und somit in einem sachlichen Zusammenhang mit privaten Grundstücken stehen. Die Einschränkung ist dabei im Wege einer teleologischen Reduktion zu erreichen. [...]

Im gegenständlichen Fall entstand dem Beschwerdeführer durch den am 16. 5. 2017 erfolgten Verkauf der privaten Liegenschaft im Streitjahr 2017 ein Verlust aus privater Grundstücksveräußerung. In diesem Jahr erzielte der Beschwerdeführer positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Einkünfte des Beschwerdeführers resultierten aber aus der Überlassung eines Patents und sind daher unter § 28 Abs 1 Z 3 EStG zu subsumieren. Es handelt sich dabei nicht um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die unter § 28 Abs 1 Z 1 EStG fallen. Der im Streitjahr 2017 erzielte Verlust aus der Grundstücksveräußerung kann somit – in Anlehnung an die Judikatur des VfGH – in verfassungskonformer Interpretation des § 30 Abs 7 EStG nicht mit den vom Beschwerdeführer im Jahr 2017 erzielten und unter § 28 Abs 1 Z 3 EStG fallenden positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden.

Eine Erweiterung des Verlustausgleichs auf Einkünfte gem § 28 Abs 1 Z 3 EStG erfolgte auch im JStG 2018, BGBl I 2018/62, durch den Gesetzgeber nicht.

Die Vermietungstätigkeit iZm der Liegenschaft war unstrittig nicht als Einkunftsquelle iSd EStG gestaltet. Dementsprechend standen im Streitjahr 2017 dem Veräußerungsverlust aus dem Verkauf dieser Liegenschaft keine (positiven) Einkünfte aus einer Vermietungstätigkeit iSd § 28 Abs 1 Z 1 EStG gegenüber. [...]

Anmerkung

Die Entscheidung betrifft den Ausgleich von Verlusten aus privaten Grundstücksveräußerungen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach der für 2017 geltenden Gesetzesfassung. Nach § 30 Abs 7 EStG idF des StRefG 2015/16, BGBl I 2015/118, ist ein Verlust aus privaten Grundstücksveräußerungen auf 60 % zu kürzen und gleichmäßig auf das Jahr der Verlustentstehung und die folgenden 14 Jahre zu verteilen und ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Anstelle der Verteilung auf 15 Jahre kann der Steuerpflichtige in der Steuererklärung den Ausgleich des gesamten auf 60 % gekürzten Verlustes im Verlustentstehungsjahr mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beantragen. Ein allenfalls verbleibender Verlustüberhang geht verloren.

Strittig war im vorliegenden Fall, ob der Ausgleich des auf 60 % gekürzten Verlustes mit Einkünften aus der Verwertung eines Patents iSv § 28 Abs 1 Z 3 EStG zulässig ist. Aufgrund des Erkenntnisses des VfGH vom 30. 11. 2017, G 183/2017, ist in verfassungskonformer Interpretation davon auszugehen, dass es sich bei den

in § 30 Abs 7 EStG genannten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur um solche handelt, die unter § 28 Abs 1 Z 1 (sowie mE Z 4 – siehe weiter unten) EStG fallen und somit in einem sachlichen Zusammenhang mit privaten Grundstücken stehen. Vor diesem Hintergrund war die Verwehrung des Verlustausgleichs durch das Finanzamt nach mE zutreffender Ansicht des BFG in verfassungskonformer Interpretation der Bestimmung rechtskonform. Die Revision ließ das BFG dennoch zu, weil zwar ein Erkenntnis des VfGH, aber keines des VwGH zur Auslegung der Wortfolge „mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“ in § 30 Abs 7 EStG in der für das Streitjahr 2017 gültigen Fassung vorliegt.

Mit dem JStG 2018, BGBl I 2018/62, präzierte der Gesetzgeber die Verlustausgleichsbestimmung des § 30 Abs 7 EStG mit Inkrafttreten 15. 8. 2018 ab Veranlagungsjahr 2018 dahingehend, dass Verluste ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen sind, soweit diese unter § 28 Abs 1 Z 1 und 4 EStG fallen. Die Erweiterung auf die Z 4 (Einkünfte aus veräußerten Miet- und Pachtforderungen) trug unter anderem auch den in der Literatur geäußerten Bedenken Rechnung, wonach ein Ausschluss dieser Einkünfte sachlich nicht nachvollziehbar gewesen wäre (vgl dazu *Kanduth-Kristen/Kampitsch*, Abzugsver-

bot bei sonderbesteuerten und Verlustausgleich bei privaten Grundstücksveräußerungen, SWK 2018, 81 [87 ff]), da insb Einkünfte gem § 28 Abs 1 Z 4 EStG häufig mit der veräußerten Liegenschaft in engem Zusammenhang stehen.

Sollten in einem Veranlagungszeitraum Verluste aus Vermietung und Verpachtung iSd Z 2 oder 3 mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iSd Z 1 und 4 sowie mit einem Verlust aus privaten Grundstücksveräußerungen zusammentreffen, ist nach den Erläuterungen zum JStG 2018 (ErlRV 190 BlgNR 26. GP, zu Art 1 Z10 und Z 28 lit c) an der bisherigen Systematik des Verlustausgleichs („horizontal“ vor „vertikal“) festzuhalten. Eine isolierte Betrachtung der bloß mit Grundstücken in Zusammenhang stehenden Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte hat nicht zu erfolgen. Aufgrund der Tatsache, dass der Verlustausgleich für private Grundstücksveräußerungen in § 30 Abs 7 EStG zwingend geregelt ist („ist [...] auszugleichen“) und der Verlust mangels Ausgleichsmöglichkeit anderenfalls verloren geht, ist mE in Durchbrechung der üblichen Systematik eine vorrangige Verrechnung des (auf 60 % gekürzten) Verlustes aus der Grundstücksveräußerung mit den Einkünften gem § 28 Abs 1 Z 1 und Z 4 denkbar.

Sabine Kanduth-Kristen

Der Rechtsallrounder für Ziviltechniker



Von einem Juristen und
einem Architekten verfasst

Handbuch Ziviltechnikerrecht
Oettel/Swittalek
2021, 640 Seiten, kart.
ISBN 978-3-7073-4335-9
€ 99,-



Digital erhältlich
auch als Einzeltitle

Steuern.
Wirtschaft.
Recht.
Am Punkt.

Linde

www.lindeverlag.at



Print? Digital? Kombi? Ab 2021 in drei Dimensionen!

- Print
- Digital Light: 1 Zugang
- Digital Standard: 3 Zugänge
- Print & Digital: 3 Zugänge

Jetzt Jahresabo 2021 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

immo aktuell-Jahresabo 2021
(3. Jahrgang 2021, Heft 1-6)

Print EUR 269,-
Digital light..... EUR 276,-
Digital EUR 296,-
Print & Digital EUR 299,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

- Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz.
Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen.
Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU
14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen:  lindeverlag.at  office@lindeverlag.at  01 24 630  01 24 630-23