

# MAGISTERARBEIT

Titel der Magisterarbeit

„Vermietung von Liegenschaften durch Immobilien-  
GmbH an deren Gesellschafter“

Verfasser

Velizar Simov

angestrebter akademischer Grad

Magister der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften  
(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, 2011

Studienkennzahl lt. Studienblatt:  
Studienrichtung lt. Studienblatt:  
Betreuer / Betreuerin:

A 066 915  
Magisterstudium Betriebswirtschaft  
o. Univ-Prof. Dr. Dr. Eduard Lechner



## **Danksagung**

Ich bedanke mich bei Herrn o. Univ.- Prof. Dr. Dr. *Eduard Lechner*, dass ich meine Magisterarbeit am Ordinariat für Finanzrecht des Instituts für Recht der Wirtschaft schreiben durfte. Da ich mich auf Steuerrecht spezialisieren und die Berufe Steuerberater und Wirtschaftsprüfer ausüben will, kam für mich nur das Ordinariat für Finanzrecht des Instituts für Recht der Wirtschaft unter der Leitung von o. Univ.- Prof. Dr. Dr. *Eduard Lechner* in Betracht.

Herrn Univ.-Prof. Dr. *Otto A. Altenburger* danke ich sowohl für die rasche Bearbeitung meiner studentischen Anliegen betreffend die organisatorischen Fragen zu den Kernfachkombinationen Externe Unternehmensrechnung (EUR) und Revision, Steuern und Treuhand (RST), als auch für die hohe Qualität seiner Vorträge, insbesondere die Vorträge über die Abschlußprüfung.

Ebenso danke ich Herrn Dr. *Christian Stangl* für die ausgezeichnete Betreuung meiner Magisterarbeit, für die höchst professionelle Unterstützung sowie für das wertvolle Feedback, die zum Gelingen dieser Magisterarbeit beigetragen haben.

Den Mitarbeitern des StudienServiceCenters in der Brünnerstraße 72, 1210 Wien, danke ich für die stets schnelle und ausführliche Beantwortung der von mir gestellten Fragen zu verschiedenen Aspekten meines Studiums.

Meine besondere Dankbarkeit gilt meiner Familie für ihr Verständnis und ihre Geduld während der Erstellung dieser Arbeit, da die Erstellung (Vorbereitungs- und Schreibarbeiten), die zu 90% während meiner Teilzeit - und Vollzeitbeschäftigung als Revisionsassistent im Jahre 2011 erfolgte, meine Freizeit zur Gänze in Anspruch genommen hat.

Meinem Sohn ist diese Arbeit gewidmet!



<b>1. EINFÜHRUNG.....</b>	<b>11</b>
<b>2. GANG DER UNTERSUCHUNG .....</b>	<b>13</b>
<b>3. ERTRAGSTEUERLICHER TEIL .....</b>	<b>14</b>
<b>3.1. Allgemeines über die Besteuerung der Immobilien GmbH.....</b>	<b>14</b>
<b>3.1.1. Die Immobilien GmbH als Rechtsperson.....</b>	<b>14</b>
<b>3.1.2. Ertragsteuerliche Aspekte .....</b>	<b>14</b>
<b>3.1.2.1. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.....</b>	<b>14</b>
<b>3.1.2.2. Einkommen .....</b>	<b>15</b>
<b>3.1.2.3. Einkünfte.....</b>	<b>16</b>
<b>3.1.2.4. Gewinnermittlungsvorschrift.....</b>	<b>16</b>
<b>3.1.2.5. Vermögen .....</b>	<b>16</b>
<b>3.1.2.6. Zwei Besteuerungsebenen.....</b>	<b>16</b>
<b>3.1.2.7. Mindestkörperschaftsteuer .....</b>	<b>17</b>
<b>3.2. Beziehungen zwischen Immobilien GmbH und Gesellschaftern .....</b>	<b>17</b>
<b>3.2.1. Trennungsprinzip.....</b>	<b>17</b>
<b>3.3. Betriebsvermögen .....</b>	<b>19</b>
<b>3.3.1. Allgemeines .....</b>	<b>19</b>
<b>3.3.2. Notwendiges Betriebsvermögen .....</b>	<b>21</b>
<b>3.3.2.1. Gemischt genutzte Gebäude.....</b>	<b>22</b>
<b>3.3.3. Gewillkürtes Betriebsvermögen.....</b>	<b>23</b>
<b>3.3.4. Notwendiges Privatvermögen.....</b>	<b>24</b>
<b>3.3.4.1. Sozietär veranlasste Anschaffung.....</b>	<b>26</b>
<b>3.3.4.2. Nichtabzugsfähigkeit der Ausgaben iSd § 12 KStG.....</b>	<b>29</b>
<b>3.3.4.2.1. Prüfung iSd § 12 Abs 1 Z 2 KStG.....</b>	<b>29</b>
<b>3.3.4.2.2. Aufwendungen iSd § 12 Abs 1 Z 3 KStG .....</b>	<b>31</b>
<b>3.3.4.3. Steuerrechtliche Konsequenzen .....</b>	<b>32</b>
<b>3.3.4.3.1. Auf Ebene der Gesellschaft .....</b>	<b>32</b>

3.3.4.3.2. Auf der Ebene der Gesellschafter .....	35
3.3.5. Zusammenfassung.....	39
3.4. Verdeckte Gewinnausschüttungen.....	39
3.4.1. Zum Begriff „Verdeckte Gewinnausschüttung“ .....	39
3.4.2. Kriterien für die Feststellung der verdeckten Ausschüttungen.....	42
3.4.2.1. Fremdvergleich.....	42
3.4.2.2. Der gewissenhafte und ordentliche Geschäftsführer .....	45
3.4.3. Formen der verdeckten Ausschüttung .....	46
3.4.3.1. Direkte verdeckte Ausschüttung.....	46
3.4.3.2. Indirekte verdeckte Ausschüttung.....	47
3.4.4. Bewertung der verdeckten Ausschüttungen .....	48
3.4.5. Steuerliche Wirkungen der verdeckten Ausschüttungen .....	49
3.4.5.1. Auf Ebene der Gesellschaft .....	50
3.4.5.2. Auf Ebene der Gesellschafter .....	51
3.4.5.3. Träger der Kapitalertragsteuer .....	53
3.4.6. Verdeckte Ausschüttung im Verhältnis zum Privatvermögen .....	54
3.4.7. Verdeckte Ausschüttung iVz § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG.....	56
3.5. Ertragsteuerliche Liebhaberei.....	56
3.5.1. Allgemeines .....	56
3.5.2. Rechtsentwicklung .....	58
3.5.3. Die von der LVO erfassten Betätigungen .....	60
3.5.3.1. Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle.....	61
3.5.3.1.1. Beurteilungseinheit.....	62
3.5.3.1.2. Liebhabereibeurteilung .....	63
3.5.3.1.3. Gesamtgewinn.....	63
3.5.3.1.4. Absehbarer Zeitraum .....	63
3.5.3.1.5. Abgeschlossener Betätigungszeitraum .....	64

3.5.3.1.6.	Anlaufzeitraum.....	64
3.5.3.1.7.	Prognoserechnung.....	64
3.5.3.2.	Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei.....	65
3.5.3.2.1.	Beurteilungseinheit.....	66
3.5.3.2.2.	Liebhabereibeurteilung .....	66
3.5.3.2.3.	Gesamterfolg.....	66
3.5.3.2.4.	Absehbarer Zeitraum .....	67
3.5.3.2.5.	Abgeschlossener Betätigungszeitraum .....	67
3.5.3.2.6.	Beobachtungszeitraum.....	68
3.5.3.2.7.	Prognoserechnung.....	69
3.5.3.2.8.	Änderung der Bewirtschaftung.....	69
3.5.3.3.	Betätigungen iSd § 1 Abs 3 LVO .....	70
3.5.4.	Steuerliche Folgen aus der Feststellung von Liebhaberei .....	70
3.5.4.1.	Auf Ebene der Kapitalgesellschaft.....	70
3.5.4.1.1.	Liebhaberei und die verdeckte Ausschüttung .....	71
3.5.4.2.	Auf Ebene der Gesellschafter.....	72
3.5.5.	Liebhaberei und die verdeckte Ausschüttung an der Wurzel.....	73
3.5.6.	Liebhaberei iVz § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG .....	76
3.5.7.	Die Umsetzung der Bestimmungen der LVO in die Praxis.....	76
3.5.7.1.	Erkenntnis VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140.....	76
3.6.	Missbrauch .....	77
3.6.1.	Begriffbestimmung.....	77
3.6.2.	Pflichten der Parteien .....	78
3.6.2.1.	Pflichten der Abgabenbehörde .....	78
3.6.2.1.1.	Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis .....	79
3.6.2.2.	Pflichten der Immobilien GmbH als Abgabepflichtigen ..	79
3.6.3.	Missbrauchsfeststellung.....	80

3.6.4. Die verdeckte Ausschüttung und der Missbrauchstatbestand.....	80
3.6.5. Der Missbrauchstatbestand im Verhältnis zur Liebhaberei und zum notwendigen Privatvermögen .....	81
3.6.6. Zusammenfassung.....	82
<b>4. UMSATZSTEUERLICHER TEIL .....</b>	<b>83</b>
4.1. Allgemeines.....	83
4.2. Problemstellung .....	84
4.3. Steuerbare Tatbestände .....	85
4.4. Prüfung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug .....	86
4.4.1.1. Berechtigung zum Vorsteuerabzug und der Vorsteuerausschluss.....	86
4.4.1.2. Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers.....	86
4.4.1.3. Unternehmereigenschaft des leistenden Unternehmers ...	88
4.4.1.4. Rechnung.....	89
4.4.1.5. Lieferungen oder sonstige Leistungen.....	89
4.4.1.6. Leistungsort .....	90
4.4.1.7. Leistung für das Unternehmen .....	90
4.4.1.7.1. Autonomie des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG.....	97
4.4.2. Missbrauch.....	98
4.4.3. Vorsteuerabzug im Rahmen der unternehmerischen Nutzung .....	99
4.4.4. Aufteilung der Vorsteuer .....	99
4.5. Umsatzsteuerliche Liebhaberei .....	101
4.5.1. Umsatzsteuerliche Liebhaberei in Österreich .....	101
4.5.2. Österreichische Liebhaberei im Lichte des Unionsrechts .....	106
4.5.2.1. Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts.....	106
4.5.2.2. Unionskonforme Richtlinieninterpretation .....	108
4.5.2.3. Kritik an der unionskonformen Interpretation.....	112

4.5.3.	Vorabentscheidungsersuchen.....	115
4.5.4.	Beobachtung der Tätigkeit .....	116
4.5.4.1.	Vorläufige Beurteilung .....	116
4.5.4.2.	Sofortbeurteilung .....	117
4.5.4.3.	Prognoserechnung.....	117
4.5.5.	Rechtsfolgen aus der Feststellung der Liebhaberei .....	117
4.5.5.1.	Ausstellung der Rechnungen.....	117
4.5.5.2.	Veränderung in der Nutzung des Gebäudes.....	118
4.5.5.3.	Verlust des Vorsteuerabzugs.....	118
4.5.6.	Zusammenfassung.....	119
4.6.	Missbrauch im Umsatzsteuerbereich.....	119
4.6.1.	Allgemeines .....	119
4.6.2.	Bedeutung des § 22 BAO .....	120
4.6.2.1.	Die „Innentheorie“ .....	121
4.6.2.2.	Die „Außentheorie“ .....	121
4.6.3.	Rechtsprechung des VwGH iSd Innen- und Außentheorie.....	121
4.6.4.	Abgrenzung vom Ertragsteuerrecht.....	122
4.6.5.	Der § 22 BAO im Verhältnis zum Unionsrecht .....	123
4.6.5.1.	Die Judikatur des EuGH .....	123
4.6.5.1.1.	Missbrauchsfeststellung.....	126
4.6.5.1.2.	Gegen Missbrauch sprechende Kriterien .....	126
4.6.5.1.2.1.	Der Fremdvergleich .....	126
4.6.5.1.2.2.	Die Art der Bewirtschaftung .....	129
4.6.6.	Kongruenz zwischen österreichischem Recht und Unionsrecht....	129
5.	ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE .....	130
5.1.	Einkünfteirrelevante Sphäre der Immobilien GmbH.....	130
5.2.	Verdeckte Gewinnausschüttung.....	133

5.3.	Die Qualifizierung der Vermietung als Liebhaberei .....	134
5.4.	Missbrauch .....	136
6.	LITERATURVERZEICHNIS .....	138
6.1.	Kommentare und Monographien.....	138
6.2.	Skripten .....	140
6.3.	Beiträge in Sammelwerken .....	140
6.4.	Beiträge in Zeitschriften .....	143
7.	ANHANG .....	154
7.1.	Abstract deutsch .....	154
7.2.	Lebenslauf .....	156

## ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

aA	anderer Ansicht
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
Abs	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
ARD	"Zeitschrift für das Recht zum Dienstverhältnis"
Art	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bspw.	beispielsweise
bwz.	beziehungsweise
de lege artis	nach den Regeln der Kunst
dh	das heißt
DStZ	„Deutsche Steuerzeitung“
ecolex	„ecolex - Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht“
EStG	Einkommensteuergesetz 1988
EStR	Einkommensteuerrichtlinien 2000
etc	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
f	und der (die) folgende
ff	und der, die folgenden
FJ	„Finanzjournal“
FN	Fußnote
FS	Festschrift
gem.	gemäß
GeS	„Zeitschrift für Gesellschafts- und Steuerrecht“
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung
Hrsg.	Herausgeber
iBz	in Beziehung zum
idF	in der Fassung

idR	in der Regel
idS	in diesem Sinne
ieS	im engeren Sinne
iHv	in Höhe von
insb	insbesondere
iSd	im Sinne der(-s)
iVm	in Verbindung mit
iVz	im Verhältnis zum
iZm	im Zusammenhang mit
KESt	Kapitalertragsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz 1988
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien 2001
lit	litera (Buchstabe)
LRL	Liebhabeirichtlinie
LVO	Liebhabeiverordnung
mE	meines Erachtens
mwN	mit weiteren Nachweisen
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG
Nr	Nummer
ÖStZ	„Österreichische Steuerzeitung“
oV	ohne Verfasser
RdW	„Recht der Wirtschaft“
Rs	Rechtssache
Rspr	Rechtsprechung
RWZ	„Österreichische Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen“
Rz	Randzahl (-en)
s.a.	siehe auch
Stpfl	Steuerpflichtiger(-n)
SWI	„Steuer- und Wirtschaft International“
SWK	„Steuer- und Wirtschaftskartei“
taxlex	"Zeitschrift für Steuer und Beratung"
TS	Teilstrich
UFS	Unabhängiger Finanzsenat

UFS aktuell	„UFS aktuell - Zeitschrift für Steuer- Und Abgabenrecht"
UFSjournal	"Zeitschrift für die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats"
UGB	Unternehmensgesetzbuch
Ust	"Umsatzsteuer aktuell"
UStG	Umsatzsteuergesetz 1994
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien 2000
VereinsR	Vereinsrichtlinien 2001
VfGH	Verfassungsgerichtshof
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl	vergleiche
VO	Verordnung
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WBl	„Wirtschaftsrechtliche Blätter"
wobl	“Wohnrechtliche Blätter”
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
ZFS	"Zeitschrift für Stiftungswesen"
zw	zwischen



## 1. EINFÜHRUNG

In letzter Zeit kommen Fälle, bei denen GmbHs Immobilien für und an deren Gesellschafter zu Wohnzwecken erwerben, errichten, sanieren und vermieten, immer häufiger vor.<sup>1</sup> Oftmals handelt es sich dabei um Wohnobjekte, die entweder besonders repräsentativ oder auf die konkreten Bedürfnisse der jeweiligen Beteiligten zugeschnitten sind.<sup>2</sup> Solche Steuerkonstruktionen führen immer wieder zu Diskussionen hinsichtlich ihrer steuerlichen Anerkennung, da dahinter oft nicht nur die Gewinnerzielungs- oder die Einnahmenerzielungsabsicht, sondern auch die Befriedigung höchstpersönlicher Bedürfnisse der Gesellschafter zu erblicken ist.<sup>3</sup> Der Ausfluss der Befriedigung dieser Bedürfnisse findet auch Niederschlag in der Möglichkeit für die Geltendmachung durch die Immobilien GmbH insbesondere:<sup>4</sup>

- des Vorsteuerabzugs betreffend die Anschaffung/Errichtung und Ausstattung des Wohnobjektes;
- des Fremdkapitalzinsenabzugs (unter Annahme der Aufnahme eines Kredites zwecks Anschaffung, Errichtung oder Ausstattung);
- der Absetzung für Abnutzung der Wohnimmobilie.

Aus abgabenrechtlicher Sicht sind solche Mietverhältnisse aufgrund des Trennungsprinzips zulässig und bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen grundsätzlich anzuerkennen.<sup>5</sup> Dessen ungeachtet stehen diese Mietverhältnisse in einem Spannungsverhältnis, das auf das Fehlen eines Interessengegensatzes<sup>6</sup> zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zurückzuführen ist, wodurch die Möglichkeit bestünde, dass die Gesellschafter auf diesem Wege teilweise ihre Lebensführungskosten bestreiten oder ein Wohnobjekt günstiger erwerben können.<sup>7</sup> Zusammenfassend können manche Gesellschafter die Absicht haben, die tatsächlichen und rechtli-

---

<sup>1</sup> VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002; VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081; VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091; VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003; UFSG 11.1.2007, RV/0215-G/06; UFSG, GZ RV/0242-G/09 vom 27.1.2011; UFSW, GZ RV/2459-W/09 vom 1.6.2011.

<sup>2</sup> VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083.

<sup>3</sup> Rauscher, UFSjournal 3/2008, 76; Ruppel/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 59/1 ff.

<sup>4</sup> Pröll, ÖStZ 2009/583, 294; Rauscher, UFSjournal 3/2008, 76.

<sup>5</sup> Tumpel, Steuern Kompakt 2011, S 118 ff; Rz 748 KStR 2001; Paukowitsch/Achatz, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, Die Kapitalgesellschaft nach der Steuerreform 1988 (1989), S 125; Rz 35 UStR 2000.

<sup>6</sup> SWK 12/2004, R 25.

<sup>7</sup> Rauscher, UFSjournal 3/2008, 76.

chen Gestaltungsmöglichkeiten so auszunutzen zu versuchen, dass auf Umwegen ein für sie bestmögliches steuerliches Ergebnis erzielt wird, indem der Wunsch nach einer Luxuswohnung oder Haus mittels der Anschaffung/Errichtung durch die Immobilien GmbH erfüllt wird.

Wenn sich der Gesellschafter selbst eine Wohnung angeschafft hätte, wäre er nicht in den Genuss der Geltendmachung der oben genannten Steuerbegünstigungen gekommen.<sup>8</sup> Indirekt gesehen könnte dies auch gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz<sup>9</sup> verstoßen, da unter dem Deckmantel der Immobilien GmbH der Gesellschafter billiger durch die Kapitalgesellschaft ein Wohnobjekt für seine privaten Wohnzwecke erwerben oder nutzen könnte. Ich betrachte dies als Erwerb i.e.S. für den Gesellschafter, da bei einer Einmann-GmbH die GmbH unabhängig von der eigenen Rechtspersönlichkeit dem Willen des Gesellschafter-Geschäftsführers unterworfen ist.

Um zwischen „steuerunschädlichen“ und „steuerschädlichen“ Wohnimmobilien zu differenzieren bzw. um den wahren wirtschaftlichen Kern des Sachverhalts aus seinem Erscheinungsbild herauszulösen,<sup>10</sup> werden bestimmte Instrumente herangezogen, die zur Klärung des betreffenden Sachverhalts beitragen können, weil eine eindeutige Abgrenzung zwischen „schädlichen“ und „unschädlichen“ Immobilien nicht immer möglich ist.<sup>11</sup> Solche Instrumente wären beispielsweise der sogenannte Fremdvergleich<sup>12</sup> und die Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers.<sup>13</sup>

---

<sup>8</sup> *Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, § 12, S 1292.

<sup>9</sup> SWK 11/2009, R 27.

<sup>10</sup> *Pröll*, ÖStZ 2009/583, 294.

<sup>11</sup> ARD 5927/10/2009.

<sup>12</sup> VwGH 1.12.1992, 92/14/0149; Rz 1139 EStR 2000; Rz 754 KStR 2001.

<sup>13</sup> Rz 960 KStR 2001; Rz 974 KStR 2001; Rz 1030 KStR 2001; *Lukas/Toifl*, RdW 2009/688, 669.

## 2. GANG DER UNTERSUCHUNG

Nachfolgend wird auf die erwähnten Steuergestaltungen und deren ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung anhand der bis dato durch die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung entwickelten Kriterien näher eingegangen. Die im Schrifttum gefundene Kritik an der Auffassung des VwGH und der Finanzverwaltung wird ebenfalls dargelegt.

Im Kapitel 3.1. „Allgemeines über Besteuerung der Immobilien GmbH“ werden sowohl die ertragsteuerlichen als auch die umsatzsteuerlichen Grundlagen für die Besteuerung der Immobilien GmbH bezüglich der Vermietung an deren Gesellschafter für Wohnzwecken überblicksmäßig erwähnt. Diese Grundlagen werden in den anschließenden Kapiteln ausführlicher behandelt.

Aus ertragsteuerlicher Sicht wird besonders auf die einkünfteirrelevante Sphäre der Immobilien GmbH und auf die damit einhergehenden Steuerfolgen auf Ebene der GmbH und deren Gesellschafter sowie auf das Instrument der verdeckten Gewinnausschüttung eingegangen. Die Missbrauchsvoraussetzungen werden ebenso diskutiert.

Aus dem Blickwinkel der Umsatzsteuer wird ein Vergleich zwischen dem österreichischen Umsatzsteuergesetz und der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG hinsichtlich des Vorliegens der Unternehmereigenschaft und der Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs angestellt. Darüber hinaus werden die Missbrauchstatbestände unter den beiden Rechtssystemen analysiert.

Abschließend werden die wichtigsten Aussagen dieser Arbeit über die ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Behandlung der Vermietung von Liegenschaften durch die Immobilien-GmbH an deren Gesellschafter zusammenfassend dargestellt.

Die nachfolgenden Ausführungen sind nur auf die unbeschränkt steuerpflichtige Immobilien GmbH<sup>14</sup> beschränkt. Bezüglich der Rechtsstellung der Gesellschafter wird von einer natürlichen Person ausgegangen.

---

<sup>14</sup> Rz 2 bis Rz 5 KStR 2001; Rz 6 KStR 2001 iVm *Lechner* in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl*, Steuern im Rechtsstaat, S 404 f.

### 3. ERTRAGSTEUERLICHER TEIL

#### 3.1. Allgemeines über die Besteuerung der Immobilien GmbH

##### 3.1.1. Die Immobilien GmbH als Rechtsperson

Die GmbH ist eine Körperschaft des privaten Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit.<sup>15</sup> Nach § 61 Abs 1 GmbHG hat die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) ihre Rechte und Pflichten und kann Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben, vor Gericht klagen und geklagt werden.<sup>16</sup>

Jede GmbH wird durch ihre Organe tätig, das sind ein oder mehrere Geschäftsführer und die Generalversammlung.<sup>17</sup> Ein Aufsichtsrat ist in den im § 29 GmbHG aufgezählten Fällen obligatorisch.<sup>18</sup>

Die GmbH ist eine Kapitalgesellschaft,<sup>19</sup> hat den Gewinn gemäß § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln und unterliegt der Rechnungslegungspflicht nach § 189 Abs 1 Z 1 UGB.<sup>20</sup>

##### 3.1.2. Ertragsteuerliche Aspekte

###### 3.1.2.1. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

Der Begriff der Betriebseinnahmen ist im KStG nicht geregelt.<sup>21</sup> Eine Betriebseinnahme liegt schon dann vor, wenn der Immobilien GmbH im Rahmen seines Betriebes durch diesen veranlasste geldwerte Vorteile zufließen, wobei auch ein bloß mittelbarer Zusammenhang genügt.<sup>22</sup>

---

<sup>15</sup> *Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht, Rz 2065; *Paukowitsch/Achatz*, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Die Kapitalgesellschaft nach der Steuerreform 1988 (1989), S 125.

<sup>16</sup> *Hohenwarter* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 1 Rz 29.

<sup>17</sup> Rz 11KStR 2001.

<sup>18</sup> *Mader*, Kapitalgesellschaften<sup>5</sup>, S 8; *Blasina/Modarressy* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 1 Rz 55.

<sup>19</sup> Rz 9 KStR 2001; *Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht, Rz 2067.

<sup>20</sup> 430j EStR 2000; *Denk* in *Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, S 51 ff; *Trenkwalder* in *Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, S 136 ff.

<sup>21</sup> Rz 652 KStR 2001 iVm Rz 1001 EStR 2000.

<sup>22</sup> *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz 28; VwGH 17.10.1991, 89/13/0261.

Aus dem § 11 Abs 1 KStG ergibt sich, dass als Betriebsausgaben jene gemäß § 4 Abs 4 EStG<sup>23</sup> geltend gemacht werden können, soweit sie systembedingt auf Körperschaften anwendbar sind.<sup>24</sup>

### 3.1.2.2. Einkommen

Nach § 7 Abs 2 KStG setzt sich das Einkommen der Immobilien GmbH aus dem Gesamtbeitrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs 3 EStG<sup>25</sup> aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs 4 KStG) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG), zusammen.<sup>26</sup> Durch den Hinweis auf § 2 Abs 3 EStG wird für die Körperschaften ausdrücklich sichergestellt, dass nur steuerbare Einkünfte iSd EStG bei der Gewinnermittlung heranzuziehen sind.<sup>27</sup>

Wie das Einkommen der Immobilien GmbH zu ermitteln ist, ergibt sich grundsätzlich aus den Vorschriften des EStG und aus den speziellen Bestimmungen des KStG.<sup>28</sup> Soweit spezielle Bestimmungen des KStG vom EStG abweichende Regelungen treffen, gehen diese als Spezialnormen den einkommensteuerlichen Normen vor.<sup>29</sup> Für den Fall, dass das KStG ergänzende Regelungen enthält, treten diese zu den einkommensteuerlichen Vorschriften über die Einkommensermittlung hinzu, wie zB. die Regelungen über Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung, die abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Aufwendungen im Sinne der Bestimmungen der §§ 11 und 12 KStG und viele mehr.<sup>30</sup>

Wird das Einkommen der Immobilien GmbH durch die Privatinteressen des Gesellschafters zu Unrecht gemindert, greift das Instrument der verdeckten Ausschüttung.<sup>31</sup> Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung und die Höhe der verdeckten Ausschüttung werden sowohl durch das

---

<sup>23</sup> *Fritz-Schmied* in *Urnik/Kofler*, Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, S 74; *Konezny* in *Lang/Schuch/Staringer*, Handbuch des Bilanzsteuerrechts (2005), Rz 119 ff.

<sup>24</sup> Rz 655 KStR 2001; Rz 656 KStR 2001.

<sup>25</sup> SWK 4/5/2010, S 92.

<sup>26</sup> Rz 283 KStR 2001; Rz 343 KStR 2001; Rz 1239 KStR 2001; Rz 1240 KStR 2001; Rz 1241 KStR 2001.

<sup>27</sup> Rz 1242 KStR 2001.

<sup>28</sup> *Reinweber/Ederer/Neuhold/Seiser/Wascher*, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, S 62.

<sup>29</sup> Rz 282 KStR 2001.

<sup>30</sup> *Reinweber/Ederer/Neuhold/Seiser/Wascher*, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, S 67.

<sup>31</sup> *Heinrich* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 87; Vgl. dazu Kap 3.4. Verdeckte Gewinnausschüttungen.

Instrument des Fremdvergleichs,<sup>32</sup> als auch durch die Norm der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers ermittelt.<sup>33</sup>

Nicht als Teil des Einkommens einer Körperschaft zu erfassen sind sowohl alle Einnahmen bzw. Vermögensveränderungen, die nicht unter eine der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG fallen (Liebhaberei),<sup>34</sup> als auch Vermögensveränderungen, die mit Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehen, die nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Immobilien GmbH gehören.<sup>35</sup>

### **3.1.2.3. Einkünfte**

Bei der Immobilien GmbH sind gemäß § 7 Abs 3 KStG alle Einkünfte iSd EStG<sup>36</sup> den Einkünften aus dem Gewerbebetrieb zuzurechnen.<sup>37</sup>

### **3.1.2.4. Gewinnermittlungsvorschrift**

Die Immobilien GmbH hat den ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln.<sup>38</sup>

### **3.1.2.5. Vermögen**

Für die Immobilien GmbH kommen notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen sowie Privatvermögen in Betracht.<sup>39</sup>

### **3.1.2.6. Zwei Besteuerungsebenen**

Bei einer GmbH ist zwischen der Ebene der Gesellschaft und dieser der Gesellschafter zu unterscheiden.<sup>40</sup> Der Gewinn der Immobilien GmbH ist nach § 22 Abs 1 KStG mit 25 % Kör-

---

<sup>32</sup> Rz 754 KStR 2001.

<sup>33</sup> Rz 960 KStR 2001; Rz 974 KStR 2001; Rz 1030 KStR 2001.

<sup>34</sup> Rz 285 KStR 2001; Rz 1243 KStR 2001 iVm Rz 332 KStR 2001 und Rz 333 KStR 2001; Vgl. dazu Kap 3.5. Ertragsteuerliche Liebhaberei.

<sup>35</sup> Rz 284 KStR 2001; Rz 1242 KStR 2001; VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; Vgl. dazu Kap 3.3.4. Notwendiges Privatvermögen.

<sup>36</sup> Rz 283 KStR 2001; Rz 343 KStR 2001; Rz 1239 KStR 2001; Rz 1240 KStR 2001; Rz 1241 KStR 2001.

<sup>37</sup> Rz 341 KStR 2001; Rz 343 KStR 2001; Ausnahmen davon im Kapitel 3.3.4. Notwendiges Privatvermögen; Rz 347 KStR 2001 iVm Rz 612 bis Rz 614 KStR 2001.

<sup>38</sup> Rz 343 KStR 2001; Rz 346 KStR 2001.

<sup>39</sup> Vgl. dazu Kap 3.3. Betriebsvermögen; s.a. unter Punkt 6.1.4 Betriebsvermögen der KStR 2001.

perschaftsteuer zu belasten.<sup>41</sup> Schüttet die Immobilien GmbH Gewinn an die Gesellschafter aus, so hat sie gemäß § 93 Abs 1 und Abs 2 Z 1 EStG iVm § 95 Abs 3 EStG von den Kapitalerträgen im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge KESt iHv 25% iSd § 27a Abs 1 EStG abzuziehen und gemäß § 96 Abs 1 Z 1 lit a EStG an das zuständige Finanzamt abzuführen.<sup>42</sup> Die Kapitalerträge iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG, deren Ausschüttung von der Immobilien GmbH zu beschließen ist, gelten nach § 95 Abs 3 Z 1 EStG für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer an jenem Tag als zugeflossen, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird gemäß § 95 Abs 3 Z 1 EStG im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens.<sup>43</sup> Mit der Einbehaltung und der Abfuhr der KESt durch die Immobilien GmbH sind die Kapitalerträge bei den empfangenden Gesellschaftern grundsätzlich endbesteuert.<sup>44</sup>

### **3.1.2.7. Mindestkörperschaftsteuer**

Die Immobilien GmbH, die keinen steuerpflichtigen Gewinn erzielt, muss Mindestkörperschaftsteuer zahlen.<sup>45</sup> Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften fallen auch dann unter die Mindestkörperschaftsteuerpflicht, wenn sie kein steuerlich relevantes Einkommen erwirtschaften bzw. ihre Tätigkeit als Liebhaberei zu werten ist.<sup>46</sup>

## **3.2. Beziehungen zwischen Immobilien GmbH und Gesellschaftern**

### **3.2.1. Trennungsprinzip**

Die Körperschaftssteuer beruht auf der steuerlichen Anerkennung der zivilrechtlichen Rechtspersönlichkeit der Immobilien GmbH, die als eigenes Steuersubjekt völlig unabhängig neben dem Gesellschafter steht (Trennungsprinzip).<sup>47</sup> Aufgrund des Trennungsprinzips können fremdübliche Vermietungsverträge zwischen einer Immobilien GmbH und ihren Gesellschaftern

---

<sup>40</sup> *Tumpel*, Steuern Kompakt 2011, S 49; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, § 8 Rz 14; *Hilber*, ABC der Steuern im Privat- und Unternehmensbereich (2007), S 182.

<sup>41</sup> *Reinweber/Seiser/Wascher*, Praxis-Handbuch der Personengesellschaften (2004), S 19.

<sup>42</sup> *Tumpel*, Steuern Kompakt 2011, S 51.

<sup>43</sup> Vgl. dazu Kap 3.4.5.2. Auf Ebene der Gesellschafter.

<sup>44</sup> *Wakounig/Labner*, Einkommensteuer, S 97.

<sup>45</sup> *Wakounig/Vock*, Körperschaftsteuer, S 71.

<sup>46</sup> Rz 1500 KStR 2001.

<sup>47</sup> *Heinrich/Ehrke-Rabel*, Basiswissen Steuerrecht<sup>2</sup>, S 133; VwGH 29.1.2002, 2001/14/0216 „Aus der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft leitet sich für das Steuerrecht das Trennungsprinzip ab, das auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter (allenfalls auch dem Alleingesellschafter) und der Kapitalgesellschaft ermöglicht.“; *Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht<sup>1</sup>, Rz 2197; *Tumpel*, Steuern Kompakt 2011, S 141.

tern abgeschlossen und steuerlich anerkannt werden.<sup>48</sup> Die Anerkennung dieser Leistungsbeziehungen als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des VwGH voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen stehen.<sup>49</sup> Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden.<sup>50</sup> Aus diesem Grunde haben Verträge zwischen Immobilien GmbH und ihren Gesellschaftern sowie deren nahen stehenden Personen<sup>51</sup> zwingend diesen Kriterien zu entsprechen, die für die Anerkennung der Verträge zwischen nahen Angehörigen in Betracht kommen.<sup>52</sup> Somit müssen solche (schriftliche)<sup>53</sup> Vereinbarungen folgende Voraussetzungen erfüllen:<sup>54</sup>

- Nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität bzw. Vorhandensein schriftlicher Vereinbarungen);
- Einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- Zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (Fremdvergleich).

Einerseits ist der Grund für diese Voraussetzungen darin zu sehen, dass es bei dem Vertragsabschluss zwischen nahen Angehörigen typischerweise an dem Interessengegensatz fehlt, wie er bei zwischen Fremden zu erblicken ist.<sup>55</sup> Andererseits müssen diese Voraussetzungen zu einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung beitragen.<sup>56</sup>

Rechtsbeziehungen zwischen der Immobilien GmbH und deren Gesellschaftern, die nicht unter fremdüblichen Bedingungen eingegangen werden, werden steuerrechtlich nur im Umfang ihrer Fremdüblichkeit<sup>57</sup> anerkannt.<sup>58</sup>

---

<sup>48</sup> Rz 748 KStR 2001; VwGH 27.8.2002. 98/14/0194; *Reinweber/Seiser/Wascher*, Praxis-Handbuch der Personengesellschaften (2004), S 20.

<sup>49</sup> Ebenso *Lukas/Toifl*, RdW 2009/688, 669; *Wiesner*, RWZ 2009/14, 50; VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010.

<sup>50</sup> VwGH 24.6.2010, 2006/15/0172; VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020.

<sup>51</sup> Rz 1197 EStR 2000; *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 25; Rz 749 KStR 2001; Rz 776 KStR 2001.

<sup>52</sup> VwGH 23.2.2010, 2005/15/0036; VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; Rz 656 KStR 2001; Rz 754 KStR 2001; Rz 1101 KStR 2001; Rz 1118 KStR 2001; Rz 1159 KStR 2001; Rz 1175 KStR 2001; Rz 1127 EStR 2000.

<sup>53</sup> Rz 1071 KStR 2001; Rz 754 KStR 2001 iVm Rz 1127 ff EStR 2000; Rz 1132 EStR 2000.

<sup>54</sup> VwGH 16.12.2010, 2007/15/0013; Rz 687 KStR 2001; Rz 1071 KStR 2001 iVm Rz 1132 bis 1140 sowie 1196 bis 1205 EStR 2000; *Blazina*, SWK 28/2011, S 947; *Kollmann*, Steuerfallen im EStG (2008), S 75.

<sup>55</sup> SWK 28/1995, R 102; *Doralt/Toifl* in *Doralt*, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 159; SWK 11/2009, R 27; SWK 12/2004, R 25.

<sup>56</sup> ARD 5608/17/2005.

<sup>57</sup> Vgl. dazu Kap 3.4.2.1. Fremdvergleich.

<sup>58</sup> *Heinrich/Ehrke-Rabel*, Basiswissen Steuerrecht<sup>2</sup>, S 134.

### 3.3. Betriebsvermögen

#### 3.3.1. Allgemeines

Das Körperschaftsteuerrecht kennt keinen eigenen Betriebsvermögensbegriff.<sup>59</sup> Deswegen kommen die einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen zur Anwendung, sofern sie für Körperschaften begrifflich möglich sind.<sup>60</sup>

Zum Betriebsvermögen zählen alle positiven und negativen Wirtschaftsgüter im weitesten Sinne, die im wirtschaftlichen Eigentum<sup>61</sup> des Betriebsinhabers stehen und betrieblich veranlasst, entgeltlich oder unentgeltlich erworben, hergestellt oder eingelegt worden sind.<sup>62</sup>

Wirtschaftsgüter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art, nicht bloß Sachen (körperliche Gegenstände), sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände.<sup>63</sup>

Selbständige Bewertungsfähigkeit wird dann angenommen, wenn für ein Gut im Rahmen des Gesamtkaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt wird.<sup>64</sup>

Es sind folgende Arten von Wirtschaftsgütern zu unterscheiden:

- Abnutzbare Wirtschaftsgüter<sup>65</sup> wie z.B. Gebäude, (Luxus)Wohnung, Villa, Einfamilienhäuser usw. Im Folgenden werden mit dem Begriff „Wirtschaftsgüter“ Gebäude, (Luxus)Wohnung, Villa, Einfamilienhäuser gemeint.
- Nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter<sup>66</sup> wie z.B. Grund und Boden.<sup>67</sup>

---

<sup>59</sup> *Krafft*, UFSjournal 10/2011, 356.

<sup>60</sup> Rz 608 KStR 2001 iVm Rz 449 bis Rz 468 EStR 2000; Rz 609 bis Rz 619 KStR 2001.

<sup>61</sup> Vgl. dazu Kap 3.3.4.3.2. Auf der Ebene der Gesellschafter; Rz 121 bis Rz 123 EStR 2000; Rz 456 EStR 2000; *Heinrich* in *Lang/Schuch/Staringer*, Handbuch des Bilanzsteuerrechts (2005), Rz 212; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>9</sup>, Rz 188; *Tanzer* in *Lang/Schuch/Staringer*, Handbuch des Bilanzsteuerrechts (2005), Rz 226 ff.

<sup>62</sup> Rz 608 KStR 2001 iVm Rz 451 EStR 2000.

<sup>63</sup> VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027; VwGH 22.1.1992, 90/13/0242.

<sup>64</sup> Rz 452 EStR 2000; VwGH 27.11.1973, 0790/73.

<sup>65</sup> Rz 613 EStR 2000 „Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind solche, die einem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen.“; *Hofstätter/Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer<sup>36</sup>, § 4 Abs 1 EStG Rz 85.

Ist ein Wirtschaftsgut dem Betrieb zuzuordnen, so sind die mit diesem Wirtschaftsgut in Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben steuerlich zu erfassen (Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben).<sup>68</sup>

Die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen beginnt idR mit (entgeltlichem oder unentgeltlichem) Betriebserwerb, Anschaffung, Herstellung, Einlage oder unentgeltlichem Erwerb eines einzelnen Wirtschaftsgutes.<sup>69</sup>

Eine bloß vorübergehende Nichtverwendung eines Wirtschaftsgutes vor Beginn der tatsächlichen betrieblichen Nutzung steht der Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen nicht entgegen.<sup>70</sup> Von einer solchen vorübergehenden Nichtverwendung des Wirtschaftsgutes kann aber jedenfalls nur dann die Rede sein, wenn die Immobilien GmbH ernsthaft darum bemüht ist, das aus betrieblichen Gründen augenblicklich nicht betrieblich verwendbare Wirtschaftsgut so bald als möglich der nach Art des Wirtschaftsgutes in Betracht kommenden betrieblichen Nutzung zuzuführen.<sup>71</sup>

Die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen endet durch (entgeltliche oder unentgeltliche) Betriebsübertragung, Betriebsaufgabe, weiters durch Veräußerung, Zerstörung, Diebstahl, Unterschlagung oder durch Entnahme eines einzelnen Wirtschaftsgutes und zwar unabhängig davon, ob der Buchwert ausgebucht wird.<sup>72</sup>

Bei Körperschaften, die den Gewinn nach § 7 Abs 3 KStG iVm § 5 Abs 1 EStG ermitteln, sind alle Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 EStG den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.<sup>73</sup> Alle Wirtschaftsgüter, die der Einkunftserzielung dienen, sind dem notwendigen Betriebsvermögen<sup>74</sup> oder dem gewillkürten Betriebsvermögen<sup>75</sup> zuzuordnen.<sup>76</sup>

---

<sup>66</sup> Rz 612 EStR 2000 „Nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind solche, die keinem Wertverzehr unterliegen.“

<sup>67</sup> Hofstätter/Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer<sup>36</sup>, § 4 Abs 1 EStG Rz 84.

<sup>68</sup> Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>9</sup>, Rz 170.

<sup>69</sup> Rz 457 EStR 2000.

<sup>70</sup> VwGH 22.4.1999, 94/15/0173.

<sup>71</sup> VwGH 22.4.1999, 94/15/0173 (Rechtssatznummer 4).

<sup>72</sup> Rz 465 EStR 2000.

<sup>73</sup> König/Stangl, „Außerbetriebliche Sphäre“ von Kapitalgesellschaften, in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, S 63; Rz 347 KStR 2001; Rz 283 KStR 2001; Rz 333 KStR 2001; Rz 343 KStR 2001; Rz 612 KStR 2001; Rz 1239 KStR 2001; Rz 1240 KStR 2001.

<sup>74</sup> Rz 609 KStR 2001 iVm Rz 469 bis Rz 478, sowie Rz 482 bis Rz 556 EStR 2000.

<sup>75</sup> Rz 610 KStR 2001 iVm Rz 589 bis 601 EStR 2000.

<sup>76</sup> Rz 612 KStR 2001.

### 3.3.2. Notwendiges Betriebsvermögen

Zum Notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, somit betrieblich verwendet werden.<sup>77</sup> Maßgebend für die Zuordnung zum Betriebsvermögen sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges, sowie die Verkehrsauffassung.<sup>78</sup>

Für die Zuordnung zum Betriebsvermögen wird auch der Absicht mit anschließender betrieblicher Nutzung des angeschafften oder errichteten Gebäudes große Bedeutung beigemessen.<sup>79</sup> Die Absicht, ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen, ist ein Willensentschluss, der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt.<sup>80</sup> Es genügt daher nicht, dass die Immobilien GmbH nur die Absicht hat, ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen.<sup>81</sup> Genauer gesagt muss diese Absicht innerhalb eines angemessenen Zeitraumes zu einer tatsächlich betrieblichen Nutzung des Wirtschaftsgutes führen.<sup>82</sup>

Subjektive Momente, wie z.B. der Anschaffungsgrund, sind für die Qualifikation als notwendiges Betriebsvermögen nicht entscheidend.<sup>83</sup>

Vermietete Wirtschaftsgüter gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des Betriebes des Vermieters, wenn die Vermietung diesem Betrieb unmittelbar dient, somit im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden.<sup>84</sup> Dies ist dann der Fall, wenn die Vermietung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit des Vermieters förderlich ist.<sup>85</sup> Die Vermietung muss also zur Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit des Vermieters beitragen.<sup>86</sup>

---

<sup>77</sup> VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118; VwGH 22.2.2007, 2006/14/0022.

<sup>78</sup> *Sadlo*, Lohn- und Einkommensteuer 2009<sup>10</sup>, zu § 4 Abs 1, S 121; VwGH 24.2.2000, 97/15/0129; *Margreiter*, ÖStZ 1984/1, 9.

<sup>79</sup> VwGH 21.6.1994, 93/14/0217.

<sup>80</sup> Rz 477 EStR 2000.

<sup>81</sup> VwGH 21.6.1994, 93/14/0217.

<sup>82</sup> VwGH 25.11.1997, 93/14/0159.

<sup>83</sup> VwGH 24.2.2000, 97/15/0129.

<sup>84</sup> Rz 548 EStR 2000; VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027; VwGH 23.9.2005, 2002/15/0001.

<sup>85</sup> VwGH 9.5.1995, 94/14/0151; *Zorn*, RdW 2007/647, 621; anders Pkt 2.4 Salzburger Steueralog - ESt/KSt/UmgrSt 2008.

<sup>86</sup> *Hofstätter/Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer<sup>36</sup>, § 4 Abs 1 EStG Rz 33 und Rz 135 Stichwort „Vermietete Wirtschaftsgüter“; *Wiesner*, RWZ 2007/58, 198.

Die Art der Nutzung eines Wirtschaftsgutes ist für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen oder zum außerbetrieblichen Vermögen<sup>87</sup> entscheidend.<sup>88</sup>

### 3.3.2.1. Gemischt genutzte Gebäude

Auch gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter sind vorstellbar.<sup>89</sup> Dient ein Grundstück (Gebäude) zum Teil dem Betrieb, zum Teil außerbetrieblichen Zwecken, so stellt der betrieblich genutzte Teil notwendiges Betriebsvermögen dar.<sup>90</sup> Es kommt in einem solchen Fall also, wenn nicht das Ausmaß einer Nutzungsart von untergeordneter Bedeutung ist, zu einer räumlichen Aufteilung des Gebäudes.<sup>91</sup> Eine Aufteilung erfolgt, wenn die betriebliche Nutzung zwischen 20% und 80% liegt.<sup>92</sup> Die Aufteilung hat grundsätzlich nach der Nutzfläche der unterschiedlich (betrieblich und nicht betrieblich) genutzten Gebäudeteile zu erfolgen.<sup>93</sup> Ergibt diese Ermittlungsmethode auf Grund der besonderen Verhältnisse des Einzelfalles keine sachgerechten Ergebnisse, so kann auch ein anderer Aufteilungsmaßstab (insbesondere nach der Kubatur) herangezogen werden.<sup>94</sup>

Das Gebäude ist nicht aufzuteilen, wenn eine untergeordnete betriebliche Nutzung gegeben ist<sup>95</sup> oder eine übergeordnete betriebliche Nutzung von mehr als 80% vorliegt.<sup>96</sup> Von einer untergeordneten betrieblichen Nutzung ist zu sprechen, wenn diese weniger als 20% der Nutzung der Gesamtfläche beträgt.<sup>97</sup> Ist die betrieblich genutzte Fläche von untergeordneter Bedeutung, so stellt sie kein Betriebsvermögen dar.<sup>98</sup> Bei dieser Nutzung handelt es sich um eine

---

<sup>87</sup> König/Stangl, „Außerbetriebliche Sphäre“ von Kapitalgesellschaften, in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, S 62 f. „Der in diesem Zusammenhang üblicherweise verwendete Begriff der „außerbetrieblichen Sphäre“ kann irreführend sein, als dieser den falschen Eindruck erwecken könnte, dass eine Kapitalgesellschaft unter gewissen Voraussetzungen außerbetriebliche Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 EStG erzielen könnte. Dies wäre jedoch insofern falsch, als bei Kapitalgesellschaften aufgrund der Anwendbarkeit der Regelung des § 7 Abs 3 KStG alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind und die Steuerbarkeit von Einkünften damit das Vorliegen von betrieblichen Einkünften bedingt. Es wäre daher wohl terminologisch präziser, im Zusammenhang mit der zu untersuchenden Problematik nicht von einer außerbetrieblichen, sondern von einer einkünfteirrelevanten Sphäre zu sprechen, was sich aber in dieser Schärfe noch nicht durchgesetzt hat.“

<sup>88</sup> Rz 472 EStR 2000; VwGH 10.4.1997, 94/15/0211.

<sup>89</sup> Bruckner, ÖStZ 2003/233, 114; Rz 617 KStR 2001 iVm Rz 557 bis 576 EStR 2000.

<sup>90</sup> VwGH 14.12.2005, 2002/13/0114.

<sup>91</sup> VwGH 9.5.1995, 94/14/0151; Rz 558 EStR 2000.

<sup>92</sup> Rz 572 EStR 2000; im Umkehrschluss Rz 566 EStR 2000.

<sup>93</sup> Rz 559 EStR 2000.

<sup>94</sup> Neuhold/Karel, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung<sup>3</sup>, S 159; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0133.

<sup>95</sup> VwGH 7.10.2003, 2001/15/0025; VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091.

<sup>96</sup> ÖStZ 2010/694, 345; Rz 572 EStR 2000.

<sup>97</sup> VwGH 10.4.1997, 94/15/0211; Rz 566 EStR 2000.

<sup>98</sup> ARD 5521/28/2004.

Nutzungseinlage, wobei die Nutzungseinlage mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung iSd § 6 Z 5 EStG zu anzusetzen ist.<sup>99</sup> Es sind allerdings die auf die untergeordnete betriebliche Nutzung entfallenden anteiligen Absetzungen für Abnutzung und Finanzierungskosten als Betriebsausgaben anzuerkennen.<sup>100</sup> Investitionen und Einbauten in betrieblich genutzten Räumen zählen auch zur Gänze zum Betriebsvermögen, wenn das Gebäude wegen bloß untergeordneter betrieblicher Nutzung zur Gänze Privatvermögen darstellt.<sup>101</sup> Die Investitionsbegünstigungen können nicht geltend gemacht werden, wenn die betrieblich genutzten Gebäudeteile im Falle einer untergeordneten betrieblichen Nutzung nicht zum Betriebsvermögen gehören.<sup>102</sup>

### 3.3.3. Gewillkürtes Betriebsvermögen

Das notwendige Betriebsvermögen kann bei Beendigung der betrieblichen Nutzung als gewillkürtes Betriebsvermögen belassen werden, was dann der Fall ist, wenn das Wirtschaftsgut weiter in den Büchern eines Steuerpflichtigen, der den Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG ermittelt, aufscheint und nicht zum notwendigem Privatvermögen wird.<sup>103</sup> Das gewillkürte Betriebsvermögen zählt de facto zum notwendigen Betriebsvermögen.<sup>104</sup> Wirtschaftsgüter müssen, um dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet zu werden, den Betrieb in irgendeiner Weise - etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung – fördern können.<sup>105</sup> Als gewillkürtes Betriebsvermögen sind nur Wirtschaftsgüter anzusehen, die ihrer Beschaffenheit nach denkbar auch Betriebsvermögen sein könnten.<sup>106</sup> Als Schulbeispiel für gewillkürtes Betriebsvermögen gelten Liegenschaften.<sup>107</sup> Als gewillkürtes Betriebsvermögen

---

<sup>99</sup> Doralt/Mayr in Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 6 Rz 377; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz 67; VwGH 18.3.1997, 93/14/0235; Rz 3161 EStR 2000.

<sup>100</sup> VwGH 21.11.1995, 92/14/0160; Rz 2498 EStR 2000; Rz 571 EStR 2000.

<sup>101</sup> Rz 571 EStR 2000.

<sup>102</sup> UFSL, GZ RV/0603-L/02 vom 11.7.2003 „Ein IFB (Investitionsfreibetrag) von den Gebäudeherstellungskosten ist nur dann zulässig, wenn das Gebäude entweder unmittelbar dem Betriebszweck dient oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer dient. Da der Geschäftsführer Herr MTH jedoch Alleingesellschafter ist, hat er nicht die Stellung eines Arbeitnehmers iSd § 25 Abs 1 Z. 1 lit b und die Wohnung ist somit nicht als Arbeitnehmerwohnstätte anzusehen. Weiters wird bemerkt, dass es sich bei dieser Wohnung, nach Ansicht der Bp, ohnedies um gewillkürtes Betriebsvermögen handelt, da bei Gewerbebetrieben dieser Größe die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung unüblich ist.“; Rz 572 EStR 2000; Rz 571 EStR 2000.

<sup>103</sup> Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz 12.1.

<sup>104</sup> Rz 610 KStR 2001.

<sup>105</sup> VwGH 28.5.1997, 92/13/0273; Pröll, ÖStZ 2009/583, 289; Fritz-Schmied/Herbst in Fritz-Schmied/Urnik(Hrsg.), Bilanzsteuerrecht Jahrbuch 2010, S 49; Rz 593 EStR 2000.

<sup>106</sup> Urtz, GeS 2007/9, 401; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz 12.1.

<sup>107</sup> VwGH 12.12.1995, 94/14/0091.

gen können auch Mietgebäude,<sup>108</sup> vermietete Einfamilienhäuser,<sup>109</sup> sowie Wohnungen<sup>110</sup> behandelt werden.<sup>111</sup>

Wirtschaftsgüter, bei denen ein Zusammenhang mit dem Betrieb offensichtlich nicht bestehen kann, sind notwendiges Privatvermögen.<sup>112</sup>

### 3.3.4. Notwendiges Privatvermögen

*Stoll*<sup>113</sup> und *Wiesner*<sup>114</sup> haben sich schon in den 1980-Jahren mit der Frage befasst, ob das Körperschaftsteuerrecht bei unter den § 7 Abs 3 KStG (§ 8 Abs 2 KStG 1966) fallenden Körperschaften (das sind insbesondere die Kapitalgesellschaften) - neben der Abgrenzung zwischen der betrieblichen und der Gesellschaftersphäre über das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung - auch eine Abgrenzung in eine betriebliche und eine außerbetriebliche Sphäre innerhalb der Kapitalgesellschaft zulässt.<sup>115</sup> Der VwGH<sup>116</sup> hat diese Ansicht im Jahre 2000 bestätigt.

Die gesetzliche Grundlage für die Annahme einer einkünfteirrelevanten Sphäre von Körperschaften liefert § 7 Abs 2 KStG.<sup>117</sup> Durch § 7 Abs 2 KStG werden die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen.<sup>118</sup> Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten.<sup>119</sup>

---

<sup>108</sup> VwGH 15.1.1960, 1585/57; *Beiser*, ÖStZ 2010/1109, 564.

<sup>109</sup> VwGH 17.1.1995, 94/14/0077.

<sup>110</sup> VwGH 25.11.1997, 93/14/0180.

<sup>111</sup> Weitere Beispiele in *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz 12.2; *Doralt* in *Doralt*, EStG<sup>11</sup>, § 4 Rz 67 mwN; *Hofstätter/Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer<sup>36</sup>, § 4 Abs 1 EStG Rz 107.

<sup>112</sup> *Hofstätter/Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer<sup>36</sup>, § 4 Abs 1 EStG Rz 53; Rz 593 EStR 2000; *Wiesner*, RWZ 2007/37, 132 „[...] ungewöhnliche Investitionen im Gesellschafterinteresse tätigen, die ohne Gesellschafterinteresse nicht getätigt worden wären. Damit ist auch die Grenze zwischen steuerlich anerkanntem gewillkürten Betriebsvermögen und außerbetrieblichem Vermögen definiert.“; Rz 610 KStR 2001.

<sup>113</sup> *Stoll* in FS Stadler (1981), S 272 ff.

<sup>114</sup> *Wiesner* in FS Bauer (1986), S 352 ff; dazu *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, § 7 Rz 32; aA SWK 35/36/1998, K 21 „Keine außerbetriebliche Sphäre einer Kapitalgesellschaft (§ 8 Abs. 2 KStG)“.

<sup>115</sup> In diesem Sinne *Bruckner*, ÖStZ 2003/233, 110.

<sup>116</sup> VwGH 20.6.2000, 98/15/0169 „Erweist sich, dass die Kapitalgesellschaft eine derartige Anschaffung oder Herstellung für einen fremden Arbeitnehmer nicht getätigt hätte, ist daraus zu schließen, dass die tatsächlich getätigte Anschaffung oder Herstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Wohnung stellt dann kein steuerliches Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft dar.“

<sup>117</sup> *Bruckner*, ÖStZ 2003/233, 111.

<sup>118</sup> VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081.

<sup>119</sup> VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; *Zorn*, ÖStZ 2001/391, 188 „Die Rechtsprechung des VwGH (20.6.2000, 98/15/0169) hat seit langem unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass sich der Umfang des Betriebsver-

Alle Einkünfte<sup>120</sup> einer Immobilien GmbH, die den Gewinn nach § 7 Abs 3 KStG iVm § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln hat, sind den Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd § 23 Z 1 EStG zuzurechnen.<sup>121</sup> Alle Wirtschaftsgüter, die der Einkunftserzielung dienen, sind entweder dem notwendigen Betriebsvermögen oder dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen.<sup>122</sup>

Der Zurechnung aller Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb steht nicht entgegen, dass die Immobilien GmbH steuerrechtlich einen Privatbereich haben kann.<sup>123</sup> Zum Privatbereich zählen Wirtschaftsgüter, die nicht der Einkunftserzielung dienen<sup>124</sup> (Wirtschaftsgüter werden im Rahmen einer Liebhabereibetätigung genutzt; sowie Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung/Herstellung ohne Gesellschafterinteresse nicht getätigt worden wären)<sup>125</sup> oder die kraft gesetzlicher Normen iSd § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG nichtabzugsfähige Ausgaben

---

mögens ausschließlich nach Steuerrecht bestimmt, und damit nicht nach Handelsrecht.“; Rz 611 KStR 2001 iVm Rz 602 und Rz 603 EStR 2000.

<sup>120</sup> Rz 283 KStR 2001; Rz 343 KStR 2001; Rz 1239 KStR 2001; Rz 1240 KStR 2001; Rz 1241 KStR 2001.

<sup>121</sup> *Wiesner*, RWZ 2004/56, 226; *Kofler* in *Urnik/Kofler*, Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, S 108, „Die Zurechnung nach § 7 Abs 3 KStG erfolgt jedoch nicht in der Weise, dass Einkünfte nach den für diese maßgeblichen Regeln zu ermitteln und erst dieses Ergebnis nach erfolgter Einkünfteermittlung in gewerbliche Einkünfte „transformiert“ wird, sondern sie setzt bereits bei der Ermittlung der Einkünfte an.“; *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 22 „Indem die Zurechnung bereits auf Ebene der Einkünfteermittlung ansetzt, werden letztlich auch nicht die Einkünfte selbst zugerechnet, sondern bereits die zu Einkünften führenden Betätigungen und Sachverhalte dem Tatbestand der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugeordnet. Die Zurechnung ist damit keine wertmäßige, sondern eine sachmäßige.“

<sup>122</sup> Rz 612 KStR 2001.

<sup>123</sup> Rz 613 KStR 2001; *Hofstätter/Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer<sup>36</sup>, § 4 Abs 1 EStG Rz 78; VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002; VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081; VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091; VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003; kritisch *Bruckner*, ÖStZ 2003/233, 112; *Schuch*, BFH: Keine Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, RdW 1997, 300, wonach in Deutschland außerbetriebliche Sphäre der Körperschaft verneint wird; Rz 877 KStR 2001; Rz 606 KStR 2001; Rz 610 KStR 2001; ähnlich *Kofler* in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Festschrift Doralt, Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, S 203.

<sup>124</sup> Rz 613 KStR 2001; *Tumpel*, RWZ 1992/1, 17, wonach für die Abgrenzung das Veranlassungsprinzip entscheidend ist; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, § 8 Rz 18; Rz 819 KStR 2001; Pkt 2.4 Salzburger Steuerdialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008; *Pröll*, UFS 2007/10, 338 begründet die fehlende Einkunftsquelle folgendermaßen „Diese Erkenntnis (VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091) lässt sich nicht nur aus der vom VwGH angesprochenen Lebenserfahrung gewinnen, sondern entspricht auch den Erfahrungen der Liegenschaftsbewertung als in Betracht kommender Wissenschaft. Der Eigentümer eines Einfamilienhausgrundstückes gibt sich mit einer wesentlich geringeren Verzinsung des investierten Kapitals zufrieden, als ein Zinshausbesitzer. Das typische „Sachwertobjekt“ ist daher nicht als zinsabwerfende Kapitalanlage anzusehen, sondern vielmehr als Wohnstätte, die eine gewisse Lebensqualität vermittelt. Anschaffungs,- bzw. Herstellungskosten für das Einfamilienhausgrundstück repräsentieren einen Wert, der keinesfalls durch die Motivation einer Ertragserzielung gekennzeichnet ist. Lässt sich der Erwerber eines „klassischen“ Sachwertobjektes bei seiner Kaufentscheidung von der Emotion leiten, dann schaltet er die Ratio mehr oder weniger bewusst aus. Er handelt nicht primär nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip. Nicht Ertragsüberlegungen sind für den Kaufpreis eines Einfamilienhausgrundstückes maßgeblich, sondern andere Beweggründe wie persönlichen Vorlieben, Lebensgewohnheiten oder familiäre Verhältnisse.“

<sup>125</sup> Kritisch *Stangl*, ÖStZ 2005/71, 41 f; kritisch *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 193 f „Es wäre nämlich unklar, anhand welcher Kriterien die gesellschaftliche Veranlassung des Erwerbs eines Wirtschaftsgutes überprüft werden sollte.“

darstellen.<sup>126</sup> Diese Trennung der Vermögenssphäre folgt aus dem Grundsatz des Ertragssteuerrechtes, wonach die betriebliche von der betriebsfremden Vermögenssphäre zu trennen ist.<sup>127</sup> Dieser Grundsatz geht auch dem Maßgeblichkeitsprinzip vor.<sup>128</sup>

Da die Nutzung der Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Liebhabereibetätigung im Kapitel 3.5. „Ertragsteuerliche Liebhaberei“ behandelt wird, wird der Schwerpunkt in diesem Kapitel sowohl auf die durch die Privatinteressen des Gesellschafters bedingte Anschaffung/Herstellung als auch auf die Nichtabzugsfähigkeit der Ausgaben iSd § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG fallen.

#### **3.3.4.1. Sozietär veranlasste Anschaffung**

Nach Auffassung des VwGH<sup>129</sup> rechnen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung/Herstellung im Gesellschaftsverhältnis haben und nicht der Einkommenserzielung der Immobilien GmbH dienen, weder zum notwendigen noch zum gewillkürten Betriebsvermögen der Gesellschaft, sondern kraft Übernahme der einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsnormen durch § 7 Abs 2 KStG in den Bereich der Körperschaftsteuer zum notwendigen Privatvermögen der Immobilien GmbH.<sup>130</sup>

Mit Erkenntnis vom 16.5.2007, 2005/14/0083 hat der VwGH seinen Standpunkt zur einkünfteirrelevanten Sphäre der Kapitalgesellschaft präzisiert.<sup>131</sup>

Im Erkenntnis vom 16.5.2007, 2005/14/0083 hat der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass für eine rechtliche Einstufung des Wohngebäudes als Teil des außerbetrieblichen Vermögens einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich bedarf. Die Prüfung der konkreten Umstände des Einzelfalles findet in der Unterscheidung zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen<sup>132</sup> (z.B. durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und deren Gebäuden, die schon ihrer Erschei-

---

<sup>126</sup> Rz 613 KStR 2001; *Heinrich* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 84.

<sup>127</sup> *Reinweber/Ederer/Neuhold/Seiser/Wascher*, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, S 111.

<sup>128</sup> *Kofler* in *Urnik/Kofler*, Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, S 116; *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, S 317; Rz 613 KStR 2001.

<sup>129</sup> *Heinrich* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 91 ff; VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002.

<sup>130</sup> Ebenso *Krafft*, UFSjournal 10/2011, 357.

<sup>131</sup> *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger/Schlager*, SWK-Spezial „Körperschaftsteuer 2010“, S 139 f.

<sup>132</sup> Dabei handelt es sich um eine Einkunftsquelle.

nung nach<sup>133</sup> (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse<sup>134</sup> des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind,<sup>135</sup> andererseits, Niederschlag. Weiters wird im angesprochenen Erkenntnis ausgeführt, dass wenn erstere Gebäude zwar dem Gesellschafter, aber zu einem unangemessen niedrigen Mietzins vermietet werden, dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen spricht, sondern - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung - zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mietträge) der Kapitalgesellschaft führt.<sup>136</sup> Gebäude, deren konkrete Ausgestaltung im Gesellschafterinteresse liegt, sind der außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnen.<sup>137</sup> Die Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre der Immobilien GmbH wird in dieser Arbeit als „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ bezeichnet.

---

<sup>133</sup> Ebenso Zorn, RdW 2007/647, 621; Wiesner, RWZ 2007/103, 360 „diese Erscheinungsform des Körperschaftsteuerrechtes nicht überbewertet werden und nur eindeutige Sachverhalte treffen sollte.“; UFSG, GZ RV/0899-G/07 vom 14.9.2010.

<sup>134</sup> Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerialog 2008; ARD 5927/9/2009 „Ein Gebäude ist insbesondere dann auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt, wenn es nach dessen Wünschen geplant, errichtet oder sogar eingerichtet wird. Ein Indiz dafür kann auch die Tatsache sein, dass das Gebäude nie am freien Markt in dieser Ausführung angeboten wurde.“ Mayr, SWK 32/2010, S 955 „Hinzuweisen ist auf die durch den UFSW (GZ RV/1564-W/10 vom 12.10.2010) erfolgte Präzisierung der Frage, wann ein Gebäude speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt ist. Hiefür ist es nach Ansicht des UFS weder notwendig, dass es sich um ein Luxusgebäude (hier war es ein Reihenhaus) handelt, noch, dass der Gesellschafter auf die konkrete bauliche Ausgestaltung maßgeblich Einfluss genommen hat (Sonderwünsche der A konnten laut deren Aussagen bei der Errichtung des Reihenhauses nicht berücksichtigt werden). Es genügt, wenn der Gesellschafter das Gebäude nach seinen Kriterien ausgewählt hat.“; Pröll, UFS 2007/10, 338 „Bei durchschnittlich ausgestatteten Einfamilienhausgrundstücken wird der Verkaufspreis gerade noch dem Sachwert entsprechen. Der „Verkehrswert“ einer etwas kostspieligeren Residenz wird allerdings schon unmittelbar nach Fertigstellung deutlich unter dem Sachwert liegen, insbesondere dann, wenn die baulichen Anlagen besonders stark auf die individuellen Bedürfnisse des Errichters/Nutzers zugeschnitten sind. Ein beträchtlicher Teil der tatsächlich angefallenen Baukosten wird beim Verkauf eines exklusiveren Einfamilienhauses nicht abgegolten, weil der potentielle Käufer anders gebaut hätte und das vom Verkäufer errichtete Objekt den geschmacklichen und/oder bautechnischen Vorstellungen des Erwerbers in mancher Hinsicht eben nicht entspricht. Je teurer die Immobilie, desto mehr nimmt die Zahl der Kaufinteressenten ab, weil der Kreis jener Personen, die bereit sind, hohe finanzielle Mittel für das Wohnen einzusetzen, dahin tendiert, ein Einfamilienhaus nach eigenen Vorstellungen und persönlichen Vorlieben neu zu bauen.“

<sup>135</sup> Dabei handelt es sich um keine Einkunftsquelle; folgende Indizien kommen in Betracht: UFSG, GZ RV/0779-G/07 vom 23.2.2009 „beträchtliche Baukosten (Einrichtung eines Wohngebäudes in moderner Architektenbauweise samt Pool)“; Pkt 2.4 Salzburger Steuerialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008 „Luxusvilla mit extravaganter Ausstattung“; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002 „attraktiver Standort“; VwGH 20.6.2000, 98/15/0169 „luxuriöse Penthousewohnung“; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083 „exorbitant hohen Investitionskosten; UFSW, GZ RV/0743-W/07 vom 18.1.2008 „kostspielig umgebaut.“

<sup>136</sup> Ebenso RdW 2010/252, 241; ebenso ÖStZ 2010/409, 200; ergänzend Rauscher, UFSjournal 3/2008, S 79 ff „Klärungsbedürftig ist auch, ob der VwGH das Fehlen von „bei der Immobilienvermietung üblichen Renditen“ als Beurteilungskriterium für die Zuordnung zum steuerneutralen Vermögen der Kapitalgesellschaft ansieht, weil er im Erkenntnis vom 16.5.2007, 2005/14/0083, darauf nicht mehr Bezug genommen hat. Sollten die „bei der Immobilienvermietung üblichen Renditen ein Beurteilungskriterium dafür sein, so stellen sich die Fragen, ob der VwGH damit die Mietrendite oder die Gesamrendite gemeint hat, welchen Berechnungsstandard es dafür gibt und welche Höhe (fremd-)üblich ist.“

<sup>137</sup> Rz 819 KStR 2001; Rauscher, UFSjournal 4/2011, 160; kritisch Stangl, ÖStZ 2005/71, 40 „[...] das angesprochene Erkenntnis vom 20.6.2000 98/15/0169 untersucht und bin zu dem Ergebnis gekommen, dass die Zuordnung von aus gesellschaftlichen Gründen erworbenen Wirtschaftsgütern zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften unsachlich ist.“

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Anschaffung/Herstellung einer Wohnimmobilie nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen anzunehmen ist.<sup>138</sup> Diese Ausnahmefälle betreffen solche Wohnimmobilien, die in keiner Beziehung zur Betriebssphäre stehen bzw. Wohnobjekte der Immobilien GmbH, deren Anschaffung/Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Gesellschaft dienen, aufgrund dessen sie nicht zum Betriebsvermögen der Immobilien GmbH, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen gehören.<sup>139</sup>

Die Finanzverwaltung führt in der Salzburger Steuerialog vom 5.12.2008<sup>140</sup> aus, dass eine Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich, trotz der Fremdüblichkeit des vom Gesellschafter gezahlten Nutzungsentgeltes, auch dann in Betracht kommt, wenn es sich um Objekte handelt, die realistischerweise aufgrund der Anpassung an die persönlichen Bedürfnisse des Gesellschafters nicht weiter fremdüblich vermietbar sind, nachdem eine anderweitige betriebliche Nutzung durch die Kapitalgesellschaft ausgeschlossen ist (vor allem Immobilien wie z.B. eine Luxusvilla mit extravaganter Ausstattung, aber auch andere Luxuswirtschaftsgüter), und dadurch keine Einkunftsquelle der Kapitalgesellschaft vorliegt.<sup>141</sup>

Dessen ungeachtet brachte VwGH<sup>142</sup> zum Ausdruck, dass Voraussetzung dafür, in Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel anzuneh-

---

<sup>138</sup> *Rabel/Kofler*, ÖStZ 2009/916, 460.

<sup>139</sup> Pkt 7 Körperschaftsteuerprotokoll 2005; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, § 8 Rz 18 „Von der Körperschaft angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter sind konsequenterweise als nicht ihrem Betriebsvermögen zuzurechnen sondern gehören zum steuerneutralen Vermögen der Körperschaft.“

<sup>140</sup> Pkt 2.4 Salzburger Steuerialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008.

<sup>141</sup> Pkt 2.4 Salzburger Steuerialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008 „Eine Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich kommt dann in Betracht, wenn es sich um Objekte handelt, die realistischerweise nicht fremdüblich vermietbar sind (vor allem Immobilien wie z.B. eine Luxusvilla mit extravaganter Ausstattung; aber auch andere Luxuswirtschaftsgüter). Wenn das Wirtschaftsgut speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten ist, sodass eine anderweitige betriebliche Nutzung durch die Kapitalgesellschaft (auf andere Weise als durch "Vermietung" an den Gesellschafter) ausgeschlossen ist, gehört das Wirtschaftsgut zur außerbetrieblichen Sphäre und zwar unabhängig von der Frage, ob das Nutzungsentgelt fremdüblich ist oder nicht. Es liegt dann keine Einkunftsquelle der Kapitalgesellschaft vor.“; *Pröll*, UFSjournal 9/2009, S 321 „[...] kann eine Wohnliegenschaft dem außerbetrieblichen Vermögensbereich der Kapitalgesellschaft nur dann zugeordnet werden, wenn das fragliche Objekt realistischerweise nicht fremdüblich vermietbar ist.“; UFSW, GZ RV/3252-W/10 vom 19.10.2011 „Generell ist davon auszugehen, dass durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasstes außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft nur in Ausnahmefällen angenommen werden kann (Pkt 7 Körperschaftsteuerprotokoll 2005; § 8 Anhang, 9). Eine Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich kommt bei Gebäuden nur dann in Betracht, wenn es sich um Objekte handelt, die realistischerweise nicht fremdüblich vermietbar sind. Darunter fallen vor allem Immobilien wie zB eine Luxusvilla mit extravaganter Ausstattung; aber auch andere Luxuswirtschaftsgüter (Pkt 2.4 Slbg Steuerialog 2008; *Zorn*, RdW 2007/647, 620).“

<sup>142</sup> VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003; ebenso *Zorn*, RdW 2007/647, 621; UFSG und GZ RV/0899-G/07 vom 14.9.2010.

men, ist, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält.<sup>143</sup> Diese Rechtsprechung ist bis dato noch nicht in die KStR übernommen worden.

Nach den diesbezüglich eindeutigen Ausführungen des VwGH vom 23.2.2010 wird sich die Position der Finanzverwaltung, dass auch die an die Gesellschafter fremdüblich vermieteten (Luxus)Immobilien, die speziell auf deren Bedürfnisse zugeschnitten sind, stets zur steuerneutralen Vermögen der Gesellschaft zuzuordnen sind, wohl nicht aufrechterhalten lassen und eine Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre dieser Wohnobjekte wird wohl nur noch dann vorgenommen werden können, wenn sich das vereinbarte Nutzungsentgelt als nicht fremdüblich erweist.<sup>144</sup>

Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum betrieblichen bzw. außerbetrieblichen Bereich kann es nicht von Bedeutung sein, welchen Geschäftsgegenstand die Immobilien GmbH hat.<sup>145</sup>

### **3.3.4.2. Nichtabzugsfähigkeit der Ausgaben iSd § 12 KStG**

#### **3.3.4.2.1. Prüfung iSd § 12 Abs 1 Z 2 KStG**

§ 12 Abs 1 Z 2 KStG verweist auf § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG.<sup>146</sup> Mit diesem ausdrücklichen Verweis hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass die Bestimmung des EStG über die Nichtabzugsfähigkeit von auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berührenden betrieblich veranlassten Aufwendungen sinngemäß auf Körperschaften anzuwenden ist.<sup>147</sup> Zwar können betriebliche Aufwendungen einer Körperschaft niemals die Lebensführung der Körperschaft selbst berühren, weil dies begrifflich nicht möglich ist.<sup>148</sup> Jedoch werden jene Aufwendungen vom Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG erfasst, die von Organen der

---

<sup>143</sup> Ebenso *Kofler*, GeS 2010/2, 93; ÖStZ 2010/409, 200.

<sup>144</sup> *König/Stangl*, „Außerbetriebliche Sphäre“ von Kapitalgesellschaften, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, S 75.

<sup>145</sup> AA *Zorn*, RdW 2007/647, 621; zustimmend Pkt 2.4 Salzburger Steueralog - ESt/KSt/UmgrSt 2008; aA VwGH 19.11.1998, 96/15/0051, wonach vermietete Wirtschaftsgüter nur dann zum notwendigen Betriebsvermögen des Betriebes des Vermieters gehören, wenn die Vermietung diesem Betrieb dient, somit im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden.“; bejahend *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 139 „Schließlich muss es einer Kapitalgesellschaft für steuerliche Zwecke unbenommen sein, selbst zu bestimmen, mit welchen Leistungen sie Einkommen erzielt.“

<sup>146</sup> Dies gilt für Aufwendungen, die nicht schon unter § 8 Abs 2 KStG fallen; VwGH 26.7.1995, 92/15/0144 (Rechtssatznummer 3).

<sup>147</sup> VwGH 26.7.1995, 92/15/0144 (Rechtssatznummer 3).

<sup>148</sup> VwGH 26.7.1995, 92/15/0144 (Rechtssatznummer 3).

Körperschaft für diese getätigt werden und das betrieblich angemessene Ausmaß derartiger Aufwendungen überschreiten.<sup>149</sup> Die Richtigkeit dieser Auffassung zeigt sich schon daran, dass Steuerpflichtige, die ihren Betrieb in der Rechtsform einer Körperschaft führen, ansonsten Aufwendungen, die ihrer Lebensführung zuzurechnen wären, durch Verlagerung in den Bereich der Körperschaft vom Abzugsverbot ausschließen könnten und damit gegenüber jenen Steuerpflichtigen bevorzugt würden, auf die die bereits erwähnte Bestimmung des EStG unmittelbar anwendbar ist.<sup>150</sup> Dadurch soll die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sichergestellt werden.<sup>151</sup>

Nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG sind betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben nicht abzugsfähig, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen<sup>152</sup> berühren und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind.<sup>153</sup> Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.<sup>154</sup> Es handelt sich dabei um eine taxative Aufzählung.<sup>155</sup> Der VwGH geht demgegenüber auch zum EStG offenkundig von einer nur demonstrativen Aufzählung in § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG aus.<sup>156</sup>

Die Angemessenheitsprüfung bezieht sich dabei sowohl auf die Angemessenheit dem Grunde<sup>157</sup> als auch der Höhe<sup>158</sup> nach.<sup>159</sup> Voraussetzung für die Angemessenheitsprüfung ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle.<sup>160</sup>

---

<sup>149</sup> VwGH 26.7.1995, 92/15/0144 (Rechtssatznummer 3).

<sup>150</sup> Rz 1193 KStR 2001 iVm Rz 4761 bis Rz 4807 EStR 2000; VwGH 26.7.1995, 92/15/0144 (Rechtssatznummer 3).

<sup>151</sup> *Plansky* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 12 Rz 16 ff; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG - Kommentar, § 12 Rz 60.

<sup>152</sup> Rz 4764 EStR 2000 „Der Lebensführung des Steuerpflichtigen ist die Lebensführung der Betriebsangehörigen gleichzuhalten.“

<sup>153</sup> *Doralt/Kofler* in *Doralt* EStG<sup>11</sup>, § 20 Rz 34 „Vielmehr zieht der VwGH die Angemessenheitsgrenze nach der Verkehrsauffassung unabhängig vom geschäftlichen oder sozialen Status des Stpfl.“

<sup>154</sup> *Doralt/Kofler* in *Doralt*, EStG<sup>11</sup>, § 20 Rz 15; Rz 4762 EStR 2000.

<sup>155</sup> Rz 4763 EStR 2000; *Reichel/Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer<sup>45</sup>, § 20 EStG Rz 4 „Die Aufzählung der Wirtschaftsgüter im § 20 Abs 1 Z 2 lit b ist [...] eine erschöpfende, doch sei angemerkt, dass daneben durchaus auch noch andere Tatbestände denkbar sind.“

<sup>156</sup> *Doralt/Kofler* in *Doralt*, EStG<sup>11</sup>, § 20 Rz 38 ff „In der "Fahrradentscheidung" hat es der VwGH obiter für maßgeblich erachtet, ob "in den Anschaffungskosten - ähnlich wie bei teuren Kraftfahrzeugen - eine sogenannte ‚Luxustangente‘ enthalten ist" VwGH 17.9.1997, 94/13/0001, 1998, 427).“

<sup>157</sup> Rz 4803 iVm Rz 4802 EStR 2000.

<sup>158</sup> Rz 4807 iVm Rz 4804 EStR 2000.

<sup>159</sup> Rz 4764 EStR 2000; Rz 1193 KStR 2001 iVm Rz 4761 bis Rz 4807 EStR 2000.

<sup>160</sup> Rz 4763 EStR 2000.

Zuerst ist die Angemessenheitsprüfung dem Grunde nach zu untersuchen.<sup>161</sup> Die Untersuchung der Frage nach „dem Grunde nach“ gibt die Antwort darauf, ob tatsächlich Betriebsausgaben vorliegen.<sup>162</sup> Bei der Beurteilung, inwieweit Aufwendungen oder Ausgaben in Zusammenhang mit den aufgezählten Wirtschaftsgütern der Höhe nach angemessen sind, ist von der allgemeinen Verkehrsauffassung auszugehen.<sup>163</sup> Sind die Aufwendungen der Höhe nach unangemessen hoch, ist nur der die Angemessenheit übersteigende Teil der außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnen.<sup>164</sup> Wenn die Anschaffung eines unter die Angemessenheitsprüfung fallenden Wirtschaftsgutes betrieblich veranlasst und dem Grunde nach angemessen ist, dann kommt dem der Höhe nach als angemessen anzusehenden Teil der Anschaffungskosten betrieblicher Charakter zu, wobei dies auch dann gilt, wenn der unangemessene Anteil höher als der angemessene ist (kein Überwiegensprinzip).<sup>165</sup> Wenn die Anschaffungskosten überwiegend unangemessen sind und der betrieblich veranlasste Teil als Aufwand geltend gemacht werden darf, der aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt,<sup>166</sup> ist dieser Teil mE als Bruttoaufwand zu verstehen.

Sind die Aufwendungen iSd § 12 Abs 1 Z 2 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG unangemessen, ist keine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen, da der § 12 Abs 1 Z 2 KStG nur jene Aufwendungen berücksichtigt, die unangemessen hoch sind.<sup>167</sup> Sie können dennoch zu den Repräsentationsaufwendungen iSd § 12 Abs 1 Z 3 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 3 EStG gehören oder allenfalls als nicht betrieblich veranlasst gelten.<sup>168</sup>

#### **3.3.4.2.2. Aufwendungen iSd § 12 Abs 1 Z 3 KStG**

Repräsentationsaufwendungen sind solche, bei denen die betriebliche Veranlassung im Vordergrund steht, allerdings wird zugleich die gesellschaftliche Stellung gefördert.<sup>169</sup>

---

<sup>161</sup> Rz 4767 EStR 2000.

<sup>162</sup> *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG - Kommentar, § 12 Rz 61; Rz 4767 EStR 2000; Rz 4802 EStR 2000; Rz 1193 KStR 2001; *Karel/Abt/Handler/Seiser*, Unternehmensbilanz – Steuerbilanz<sup>3</sup>, S 176 „Grundvoraussetzung ist es natürlich, dass diese Wirtschaftsgüter betrieblich bzw. beruflich eingesetzt werden.“

<sup>163</sup> Rz 4768 EStR 2000.

<sup>164</sup> Rz 1193 KStR 2001 iVm Rz 4804 EStR 2000.

<sup>165</sup> Rz 4805 EStR 2000.

<sup>166</sup> Rz 1920 UStR 2000; Rz 1921 UStR 2000.

<sup>167</sup> *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG - Kommentar, § 12 Rz 60.

<sup>168</sup> *Blasina/Lachmayer* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>15</sup>, § 12 Rz 28; Rz 4767 EStR 2000; VwGH 24.9.2002, 99/14/0006; *Anderl/Pavlik*, FJ 5/1994, 117 f.

<sup>169</sup> *Bertl/Deutsch/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>6</sup>, S 182; VwGH 3.7.2003, 2000/15/0159.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 3 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 3 EStG sind Repräsentationsaufwendungen - darunter fallen auch Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden – grundsätzlich nicht abzugsfähig.<sup>170</sup> Nach der Rechtsprechung erfasst die Bewirtung auch die Unterkunftsgewährung.<sup>171</sup> Die Verwendung eines Gebäudes für die Unterkunftsgewährung an Geschäftsfreunde<sup>172</sup> vermag die Betriebsvermögenseigenschaft des Gebäudes nicht zu begründen, wenn der Werbecharakter<sup>173</sup> bzw. die weitaus überwiegende<sup>174</sup> betriebliche Veranlassung von der Immobilien GmbH nicht nachgewiesen wird.<sup>175</sup> Erforderlich ist die Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen wurde bzw. welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt wurde.<sup>176</sup>

### **3.3.4.3. Steuerrechtliche Konsequenzen**

#### **3.3.4.3.1. Auf Ebene der Gesellschaft**

Durch § 7 Abs 2 KStG werden die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen.<sup>177</sup> Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten.<sup>178</sup>

Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten Zwecken dient oder objektiv erkennbar für private Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar.<sup>179</sup> Ob ein Wirtschaftsgut (z.B. eine Wohnung) dem Privatvermögen der Immobilien GmbH, die den Gewinn

---

<sup>170</sup> VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091.

<sup>171</sup> VwGH 27.5.1998, 97/13/0031; VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091; *Heinrich*, Körperschaftsteuer (2011), zu § 12 KStG, S 226 f.

<sup>172</sup> *Anderl/Pavlik*, FJ 5/1994, 119.

<sup>173</sup> *Anderl/Pavlik*, FJ 5/1994, 118.

<sup>174</sup> Rz 4824 EStR 2000; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002.

<sup>175</sup> VwGH 5.7.1994, 91/14/0110; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002; VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003 „Die allenfalls erfolgte gelegentliche Einräumung der Nächtigungsmöglichkeit im Gästezimmer im Erdgeschoss an Geschäftsfreunde, deren Zahl sehr gering sei, bewirke eine betriebliche Nutzung und somit eine Zuordnung dieses Raumes zum Betriebsvermögen nicht. Die Bewirtung von Geschäftsfreunden gelte nach § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG als Repräsentation.“

<sup>176</sup> Rz 4823 EStR 2000.

<sup>177</sup> *Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 59; *Heinrich in Lang/Schuch/Staringer*, Handbuch des Bilanzsteuerrechts (2005), Rz 221.

<sup>178</sup> VwGH 20.6.2000, 98/15/0169.

<sup>179</sup> Rz 611 KStR 2001 iVm Rz 602 EStR 2000.

nach § 7 Abs 3 KStG iVm § 5 Abs 1 EStG ermittelt, zuzurechnen ist, resultiert aus der Überlegung, ob dieses Wirtschaftsgut der Einkunftserzielung dient oder nicht.<sup>180</sup>

Bei besonders repräsentativen Gebäuden oder bei den speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellten Wohnobjekten, die für dessen private Nutzung bestimmt sind,<sup>181</sup> prüft der VwGH allerdings die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung nicht exakt, ebenso wenig bringt er die Rechtsfolgen einer verdeckten Ausschüttung zur Anwendung, sondern er scheidet die Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen der Immobilien GmbH aus und ordnet sie der außerbetrieblichen (privaten) Sphäre der Immobilien GmbH zu, wobei der VwGH damit sozusagen „eine Stufe vorher“ ansetzt, und die verdeckte Ausschüttung ins Leere läuft, weswegen sie vom VwGH auch nicht mehr geprüft wird.<sup>182</sup> Ferner kann eine Einkommensminderung, die sich aus dem Vorliegen einer Einkunftsquelle ergibt und Voraussetzung für die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung auf Ebene der Gesellschaft ist, in jenen Fällen nicht eintreten, in denen sich Vorgänge außerhalb der steuerlich beachtlichen Einkommenssphäre der Immobilien GmbH abspielen.<sup>183</sup>

Wirtschaftsgüter, die mangels Vorliegen einer Einkunftsquelle dem steuerneutralen Vermögen einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind, bleiben beim Betriebsvermögensvergleich unberücksichtigt.<sup>184</sup> Ihre Anschaffung führt bei keiner Form der Gewinnermittlung zu einer AfA oder zu Investitionsbegünstigungen.<sup>185</sup>

Wenn die Anschaffung/Herstellung eines Wirtschaftsgutes nicht zwecks Einkunftserzielung veranlasst wurde und dadurch dieses Wirtschaftsgut der betriebsfremden Sphäre der Immobilien GmbH zugerechnet wird, sind die Aufwendungen<sup>186</sup> für dieses Wirtschaftsgut und die erzielten Einnahmen einkommensteuerlich nicht zu berücksichtigen.<sup>187</sup>

---

<sup>180</sup> Rz 614 KStR 2001.

<sup>181</sup> VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083.

<sup>182</sup> *Urtz*, GeS 2007/9, S 400.

<sup>183</sup> Rz 1030 KStR 2001; in diesem Sinne *Bruckner*, ÖStZ 2003/233, 112 f. „Eine Ergebniskorrektur auf der Ebene der Kapitalgesellschaft im Wege einer vGA erübrigt sich daher; eine solche kann nämlich nur dann stattfinden, wenn das Wirtschaftsgut in die betriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft Eingang gefunden und in der Folge zu (im Fremdvergleich unangemessenen) Betriebseinnahmen und -ausgaben geführt hat.“

<sup>184</sup> Rz 611 KStR 2001 iVm Rz 602 und Rz 603 EStR 2000.

<sup>185</sup> Rz 603 EStR 2000; Rz 919 KStR 2001; *Wiesner*, RWZ 2007/37, 130 iVm VwGH 26.3.2007, 2005/14/ 0091 „Steuerökonomisch war die Entscheidung der Abgabenbehörde wohl auch mit dem Interesse verknüpft, die Abschreibungen und allfällige Investitionsbegünstigungen und insb die Vorsteuer aus der Steuerwirksamkeit zu eliminieren.“

<sup>186</sup> *Baldauf* in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen III (2002), S 131.

<sup>187</sup> Rz 606 KStR 2001; Rz 613 KStR 2001; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>9</sup>, Rz 960; kritisch *Bruckner*, ÖStZ 2003/233, 114; *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht<sup>2</sup>, Rz

Wenn ein Wohnobjekt nach der Anschaffung zunächst der betrieblichen Vermögenssphäre zuzuordnen ist, und diese Vermögenssphäre in der Folge verlässt, liegt eine Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG vor, eine spätere betriebliche Nutzung führt demzufolge zu einer Einlage im Sinne des § 6 Z 5 EStG.<sup>188</sup> Die Entnahmen sind nach § 6 Z 4 EStG mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen.<sup>189</sup> Die Einlagen sind gemäß § 6 Z 5 EStG mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung zu erfassen.<sup>190</sup>

Die Besteuerung der Veräußerungsüberschüsse für Wirtschaftsgüter des Privatvermögens tritt nur nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 27, 29 und 30 EStG ein, dh. die Veräußerung außerhalb der Spekulationsfrist von 10 Jahren erfolgt steuerfrei.<sup>191</sup>

---

II/518; Rz 1242 KStR 2001; *Doralt* in FS Bauer (1986), S 4; *Lechner*, ÖStZ 1984/21, 252 „Gehören Einnahmen zur einkunftsunbeachtlichen Sphäre, könnten damit zusammenhängende Ausgaben schon begrifflich nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein. Ein Ausgabenabzug kommt daher nicht in Frage“; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG - Kommentar, § 7 Rz 161.

<sup>188</sup> Rz 613 KStR 2001; Rz 611 KStR 2001; zum Begriff der Entnahme in *Zorn* in *Lang/Schuch/Staringer*, Handbuch des Bilanzsteuerrechts (2005), Rz 329, zum Begriff der Entnahme Rz 335.

<sup>189</sup> *Karel/Abt/Handler*, Anlagevermögen in der Bilanz und in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (2008), S 109 iVm S 205.

<sup>190</sup> *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>9</sup>, Rz 960; Rz 611 KStR 2001; Rz 877 KStR 2001; Rz 606 KStR 2001 mit Verweis auf allgemeinen Entnahmebegriff Rz 435 und Rz 436 EStR 2000 und auf die Bewertung von Entnahmen Rz 2476 bis Rz 2483 EStR 2000, sowie allgemeinen Einlagebegriff siehe Rz 437 bis Rz 448 EStR 2000 und auf die Bewertung von Einlagen EStR 2000 Rz 2484 bis Rz 2504.

<sup>191</sup> Rz 611 KStR 2001; Rz 877 KStR 2001; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>9</sup>, Rz 960; kritisch *Bruckner*, ÖStZ 2003/233, 114 „Unklar ist allerdings, welche Auswirkung sich in diesem Zusammenhang aus der Transformationsvorschrift des § 7 Abs 3 KStG ergibt, derzufolge bei Kapitalgesellschaften alle Einkünfte iSd § 2 Abs 3 EStG (dazu gehören somit z.B. auch die Einkünfte iSd § 30 EStG) den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind“, weiter mit Hinweis auf FN 40 „Eine Konsequenz könnte darin bestehen, dass das außerbetriebliche Wirtschaftsgut eine juristische Sekunde vor der (nach den §§ 30 und 31 EStG steuerpflichtigen) Veräußerung wieder dem Betriebsvermögen zugeführt wird und z.B. ein allfälliger Veräußerungsgewinn nach § 12 EStG übertragen werden kann.“; kritisch *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 150 „Dementsprechend sollte die Veräußerung von (aus gesellschaftlichen Gründen erworbenen) Wirtschaftsgütern vom Einkommensbegriff von Kapitalgesellschaften erfasst sein.“ mit Hinweis auf FN 476; Pkt 2.4 Salzburger Steuerdialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008; *Heinrich* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 99 „Ist das Wirtschaftsgut aber steuerlich dem Gesellschafter zuzurechnen, kann es nicht gleichzeitig unter Ansatz einer Entnahme nach § 4 Abs 1 EStG in den "steuerneutralen" Bereich der Gesellschaft überführt werden. Ebenso ist es inkonsequent, einen eventuellen Spekulationsgewinn bei der Gesellschaft versteuern zu wollen.“; fortführend *König/Stangl*, „Außerbetriebliche Sphäre“ von Kapitalgesellschaften, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, S 79 „Hinsichtlich einer späteren Veräußerung der Immobilie wird ausgeführt, dass diese außerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren steuerfrei erfolgen kann. Im Gegenschluss kann aus dieser Aussage gefolgert werden, dass eine Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist eine Körperschaftsbesteuerung auslösen sollte. Ein solches Ergebnis erschiene jedoch nicht sachgerecht. Wird hinsichtlich einer Immobilie nämlich eine Vollausschüttung an den Gesellschafter in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten angenommen, so müsste konsequenterweise das wirtschaftliche Eigentum an der Immobilie auf diesen übergehen und die Gesellschaft wäre hinsichtlich der Immobilie gewissermaßen nur noch als „Treuhand“ anzusehen, der zwar das zivilrechtliche, nicht jedoch das wirtschaftliche Eigentum an der Immobilie zukommt. Eine Veräußerungsgewinnbesteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft dürfte dementsprechend nicht mehr erfolgen.“

Bezüglich der Einkunftsart hatte sich der VwGH in seiner bisherigen Rechtsprechung zur außerbetrieblichen Sphäre, soweit, ersichtlich bislang noch nicht mit der Frage zu befassen, ob und, wenn ja, im Rahmen welcher Einkunftsart Gewinne aus der Veräußerung von der außerbetrieblichen Sphäre zugeordneten Wirtschaftsgütern auf Gesellschaftsebene zu erfassen sind.<sup>192</sup>

#### **3.3.4.3.2. Auf der Ebene der Gesellschafter**

Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zur betriebsfremden Sphäre der Immobilien GmbH schließt auf Ebene der Immobilien GmbH, nicht aber auf Ebene der Gesellschafter eine verdeckte Ausschüttung aus.<sup>193</sup> Zu den sonstigen Bezügen iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG zählen auch die verdeckten Ausschüttungen.<sup>194</sup>

Unabhängig davon, dass die Erfassung einer verdeckten Ausschüttung beim Gesellschafter oder sonstigen Empfänger methodisch mit den entsprechenden Folgen bei der ausschüttenden Gesellschaft verknüpft ist, ist zwischen der Behandlung bei der Immobilien GmbH und jener beim Gesellschafter nicht eine betragliche und zeitliche Verknüpfung oder Verknüpfung mit einer tatsächlichen Einkommensminderung sowie eine verfahrensrechtliche Bindung erforderlich.<sup>195</sup>

Zufolge der Zuordnung der Wirtschaftsgüter zur einkünfteirrelevanten Sphäre der Immobilien GmbH (verdeckte Ausschüttung an der Wurzel) ergeben sich zwei unterschiedliche Rechtsfolgen bezüglich der Höhe der sonstigen Bezüge iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG, die der Gesellschafter aus der Nutzung des Privatvermögens der Immobilien GmbH bezieht.

Rechtsfolge 1: Auf der Seite des Vorteilsempfängers liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe eines angemessenen Nutzungsentgeltes<sup>196</sup> (Anteilsinhaber hat ja kein Eigentum,

---

<sup>192</sup> *König/Stangl*, „Außerbetriebliche Sphäre“ von Kapitalgesellschaften, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, S 77.

<sup>193</sup> *Heinrich* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 97; *Wiesner*, RWZ 2007/37, 131; *Kirchmayr* in *Leitner (Hrsg)*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, S 112 f.

<sup>194</sup> Rz 781 KStR 2001; Rz 6148 EStR 2000; *Heinrich* in *Lang/Schuch/Staringer*, Handbuch des Bilanzsteuerrechts (2005), Rz 222.

<sup>195</sup> Rz 834 KStR 2001; *Moser* in *Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, S 264 f.

<sup>196</sup> *Lechner*, ÖStZ 1985/7, 89 “Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen.“

daher kann er bewertungsmäßig bei verdeckter Gewinnausschüttung nicht einem Eigentümer gleichgestellt werden).<sup>197</sup>

Die Höhe der sonstigen Bezügen iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG, die der Gesellschafter aus der bloßen Nutzung des außerbetrieblichen Vermögens der Immobilien GmbH bezieht, wobei das wirtschaftliche Eigentum am Wohnobjekt bei der Immobilien GmbH liegt, ermittelt sich wie folgt.<sup>198</sup>

Aufwendungen (AfA, Betriebskosten, Finanzierungsaufwand) iVm dem Wohnobjekt  
+ angemessener Gewinnaufschlag (Eigenkapitalverzinsung)  
- vom Gesellschafter geleisteter Kostenersatz  
= Höhe der sonstigen Bezüge iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG.

Rechtsfolge 2: Die Zuordnung zum außerbetrieblichen Bereich wird zur (vollen) verdeckten Gewinnausschüttung der Anschaffungskosten<sup>199</sup> an den Gesellschafter führen, sofern unter Umständen wirtschaftliches Eigentum<sup>200</sup> des Gesellschafters iSd § 24 Abs 1 lit d BAO angenommen werden kann.<sup>201</sup> Wenn die Errichtung fremdfinanziert ist (z.B. Kredit 2 Mio Euro

---

<sup>197</sup> Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>15</sup>, § 8, Stichwort "Dienstwohnung"; Rz 877 KStR 2001; Rz 919 bis Rz 922 sowie Rz 1042 KStR 2001.

<sup>198</sup> Heinrich in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 103; auch in diesem Sinne Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 195/2; andere Herleitung des fremdüblichen Nutzungsentgeltes Vgl. Pröll, UFSjournal 9/2009, S 316.

<sup>199</sup> Renner, ÖStZ 2010/563, 282; Krafft, UFSjournal 10/2011, 359.

<sup>200</sup> Tanzer/Unger, BAO 2010, S 51.

<sup>201</sup> Stangl, ÖStZ 2005/71, 42; Stangl, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 140 „Dies wird dann der Fall sein, wenn die Gesellschaft zwar nach erfolgtem Erwerb zivilrechtlicher Eigentümer des Wirtschaftsguts ist, die dem Gesellschafter eingeräumten Nutzungsbefugnisse aber derart ausgeprägt sind, dass im Ergebnis die Gesellschaft trotz ihrer zivilrechtlichen Eigentümerstellung auf Dauer von der Nutznießung über das fragliche Wirtschaftsgut ausgeschlossen ist und der Gesellschafter als wirtschaftlicher Eigentümer des fraglichen Wirtschaftsguts anzusehen ist.“; Bruckner, ÖStZ 2003/233, 114; kritisch Burgstaller in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 7 Rz 176 „Die Körperschaft müsste somit das Wirtschaftsgut selbst zuwenden (wollen), was anhand von objektiven Umständen ersichtlich sein muss. Luxusausstattung allein ist jedenfalls kein ausreichender Grund, eine solche Zuwendungsabsicht einfach anzunehmen, vor allem wenn das Nutzungsentgelt fremdüblich ist. Die Fremdüblichkeit impliziert nämlich, dass ein Fremdvergleich möglich ist, dh ein Markt vorhanden ist. Bei nicht fremdüblicher Ausgestaltung ist zunächst von einer vGA hinsichtlich der geringen Miete auszugehen. Erst wenn tatsächlich objektiv erkennbar ist, dass ein Wirtschaftsgut ausschließlich societatis causa angeschafft/hergestellt wurde und dieses selbst an den Gesellschafter übertragen werden soll, kann von einer vGA hinsichtlich des Wirtschaftsguts ausgegangen werden. Dies bedingt dann aber einen Wechsel in der Zuwendung des Wirtschaftsguts. In der Praxis sind keine objektiven Merkmale vorstellbar, die bei einer (Luxus-)Immobilie dafür sprechen mögen, dass diese dem Gesellschafter zugewendet werden soll.“; UFSW, GZ RV/0660-W/09 vom 3.6.2010 „Welche Erscheinungsform der verdeckten Ausschüttung vorliegt, ist nach dem Veranlassungsprinzip zu beantworten. Bestand bei einem Rechtsgeschäft von vornherein die Absicht der Vorteilszuwendung, dann war schon dieser Vorgang nicht betrieblich veranlasst und der damit verbundene Aufwand verdeckte Ausschüttung. Handelte es sich hingegen um ein zunächst betrieblich veranlassenes Rechtsgeschäft und kam es erst in späterer Folge zu einer Umwidmung in eine Vorteilszuwendung, dann sind die fehlenden Einnahmen verdeckte Ausschüttung“; Rz 1042 KStR 2001 „Eine verdeckte Ausschüttung des Mietobjektes selbst kann dann angenommen werden, wenn die Mietvereinbarung zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums führt. In

und 1 Mio Euro Eigenmittel), führt dies zur sofortigen verdeckten Ausschüttung der Eigenmittel (= 1 Mio Euro).<sup>202</sup> Die Kreditrückzahlungen (Tilgungen und Zinsen) führen in der Folge zu verdeckten Ausschüttungen.<sup>203</sup>

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern iSd § 24 Abs 1 lit d BAO ist an sehr enge Voraussetzungen geknüpft.<sup>204</sup> Der Gesellschafter muss in der Lage und imstande sein, die Herrschaft über das Wohnobjekt gleich einem Eigentümer innezuhaben, indem er auf Dauer die tatsächliche Herrschaftsmacht hat und die Immobilien GmbH von der Verfügungsgewalt und der Nutzung der Wohnung ausschließt.<sup>205</sup> Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer (der Gesellschafter) als der zivilrechtliche Eigentümer (die Immobilien GmbH) in der Lage ist, die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) auszuüben, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber der Immobilien GmbH, auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann.<sup>206</sup> Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums kommt also besonderes Gewicht auch der Frage zu, wem die Chance von Wertsteigerungen, wem das Risiko von Wertminderungen zukommt.<sup>207</sup>

Weiters kommt es für die Beurteilung, ob wirtschaftliches Eigentum des Gesellschafters vorliegt oder nicht, nicht darauf an, ob die Luxuswohnung ausschließlich auf die Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten ist<sup>208</sup> oder nicht bzw. ob es sich um Luxuswirtschaftsgüter handelt oder nicht, sondern nur darauf, ob nur der Gesellschafter auf die Luxuswohnung ungehindert zugreifen und Dritten, darunter auch die Immobilien GmbH, von der Einwirkung auf die Wohnimmobilie auf Dauer ausschließen kann.<sup>209</sup>

---

einem derartigen Fall wären die vom wirtschaftlichen Eigentümer geleisteten Entgelte für die Nutzungsüberlassung verdeckte Einlagen.“; *Rauscher*, UFSjournal 11/2009, 400.

<sup>202</sup> *Rabel/Kofler*, ÖStZ 2009/916, 461 (FN 60).

<sup>203</sup> Pkt 2.4 Salzburger Steuerdialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008.

<sup>204</sup> *Pröll*, ÖStZ 2009/583, 293.

<sup>205</sup> *Stangl*, ÖStZ 2005/71, 42; ebenso *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S 39; VwGH 9.10.1991, 89/13/0098.

<sup>206</sup> VwGH 18.12.1989, 88/15/0114, (Rechtssatznummer 2); VwGH 24.11.1982, 81/13/0021; *Tanzer* in *Lang/Schuch/Staringer*, Handbuch des Bilanzsteuerrechts (2005), Rz 226 ff; *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 24 Rz 3.

<sup>207</sup> VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123; ebenso *Lechner*, Die Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums für die Zurechnung von Einkünften, in *Tanzer* (Hrsg), FS Stoll, 59 ff.

<sup>208</sup> Ebenso *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG - Kommentar, § 7 Rz 158.

<sup>209</sup> Salzburger Steuerdialog 2010, Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und Umgründungssteuer; *Renner*, SWK 32/2010, S 946; *Treer/Mayr*, ÖStZ Spezial - Der Salzburger Steuerdialog 2010, S 19.

Der Nachweis, dass die einem GmbH-Gesellschafter eingeräumten Nutzungsbefugnisse dermaßen ausgeprägt sind, dass die Immobilien GmbH trotz ihrer zivilrechtlichen Eigentümerstellung von einer Nutznießung der Wohnimmobilie auf Dauer ausgeschlossen ist, wird der Finanzverwaltung in vielen Fällen nicht leicht fallen.<sup>210</sup>

Geht man davon aus, dass das wirtschaftliche Eigentum idR dem zivilrechtlichen Eigentum folgt<sup>211</sup> und dass ein eventueller Veräußerungsgewinn bei der Immobilien GmbH zu Einkünften führt, dann liegt der Vorteil des Gesellschafters nicht in den vollen Investitionskosten, sondern nur im laufenden Nutzwert der Liegenschaft bzw. des überlassenen Wirtschaftsgutes.<sup>212</sup>

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG unterliegen der Kapitalertragsteuer iSd § 93 Abs 1 und Abs 2 Z 1 EStG. Gemäß § 27a Abs 1 EStG beträgt die Kapitalertragsteuer 25%. Die Immobilien GmbH muss nach § 95 Abs 3 EStG im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge KESt iHv 25% abziehen und gemäß § 96 Abs 1 Z 1 lit a EStG abführen. Dadurch sind nach § 97 Abs 1 EStG die Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG endbesteuert.

Wenn die zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer ist, so kann iSd § 27a Abs 5 EStG auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden. Dabei ist nach § 97 Abs 2 EStG die Kapitalertragsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.<sup>213</sup>

Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter hängt es davon ab, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist.<sup>214</sup> An diesen nach § 19 Abs 1 EStG<sup>215</sup> zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an.<sup>216</sup> Geld oder geldwerte Vorteile sind einem Gesellschafter ab dem Zeitpunkt zugeflossen, wobei das Wissen des Gesellschafters über einen Geldeingag ohne Belang

---

<sup>210</sup> Pröll, ÖStZ 2009/583, 293.

<sup>211</sup> Rz 122 EStR 2000.

<sup>212</sup> Heinrich in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 101.

<sup>213</sup> Wakounig/Labner, Einkommensteuer, S 97; Rz 7820 EStR 2000.

<sup>214</sup> Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>9</sup>, Rz 991.

<sup>215</sup> Pernt/Berger/Wenk, Handbuch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner (2010), S 117; Ausnahmen von Zufluss-Abfluss-Prinzip in Pernt/Berger/Wenk, Handbuch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner (2010), S 46 f.

<sup>216</sup> VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066; RdW 2008/564, 608.

ist,<sup>217</sup> ab dem sie so in seine Steuersubjektssphäre gelangen, dass er über die Geldwerte tatsächlich frei verfügen kann - insbesondere wirtschaftliches Eigentum, Rechtsbesitz oder wirtschaftliche Innehabung erlangte - und dadurch ein wirtschaftlicher Vermögenszugang durch unmittelbare Vermögensmehrung oder Ersparnis von Ausgaben eingetreten ist, somit ab dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums oder der Einsparung von Ausgaben.<sup>218</sup>

Ist aber der einkommensteuerrechtliche Tatbestand des Zufließens bzw. die objektive Verfügungsmöglichkeit einmal verwirklicht worden, dann kann dieser Tatbestand durch Änderungen in folgenden Jahren nicht mehr rückgängig gemacht werden.<sup>219</sup>

### **3.3.5. Zusammenfassung**

Bezogen auf die Wohnimmobilien kann zusammenfassend gesagt werden, dass die Rechtsfolge aus der verdeckten Ausschüttung an der Wurzel nur hinsichtlich des Falls der mangelnden Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses durch den VwGH ausdrücklich geklärt ist.<sup>220</sup> Im Fall der Zugehörigkeit des Wohnobjekts zum steuerneutralen Vermögen der Immobilien GmbH und im Fall des Missbrauchs hat der VwGH zwar akzeptiert, dass der jährliche Nutzungswert bzw. der jährliche Mietaufwand als verdeckte Ausschüttung heranzuziehen ist aber es ist damit jedoch nicht ausdrücklich entschieden, ob diesfalls nicht die gesamten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (Sanierungskosten), allenfalls auch die Fremdkapitalzinsen (eventuell mit Aufrechnung der Mietzinszahlungen) als verdeckte Ausschüttung Berücksichtigung finden dürfen.<sup>221</sup>

## **3.4. Verdeckte Gewinnausschüttungen**

### **3.4.1. Zum Begriff „Verdeckte Gewinnausschüttung“**

---

<sup>217</sup> Rz 4601 EStR 2000; VwGH 10.11.1987, 86/14/0201.

<sup>218</sup> Taucher, Das Zufluss-Abfluss-Prinzip im Einkommensteuerrecht (1983), S 24 iVm S 82.

<sup>219</sup> Büsser in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer<sup>41</sup>, § 19 Rz 3; SWK 33/2011, R 59.

<sup>220</sup> Rauscher, UFSjournal 3/2008, S 78.

<sup>221</sup> Heinrich in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 101; Rauscher, UFSjournal 3/2008, S 78.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen einer Kapitalgesellschaft,<sup>222</sup> die ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis haben, die Höhe des Einkommens beeinflussen und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung stehen.<sup>223</sup> Verdeckte Gewinnausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen der Immobilien GmbH an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Gesellschaft vermindern<sup>224</sup> und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben.<sup>225</sup> Nur betrieblich veranlasste Aufwendungen und Erträge dürfen sich auf das Einkommen der Immobilien GmbH auswirken.<sup>226</sup> Daher ist der Zweck des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen das Erfassen des objektiv richtigen steuerlichen Erfolges der Immobilien GmbH.<sup>227</sup>

Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.<sup>228</sup> Aus Sicht der Vorteilszuwendung muss ein geldwerter Vorteil vorliegen, der entweder in Geld bestehen oder einen in Geld ausdrückbaren Wert aufweisen muss.<sup>229</sup> Neben dem Recht auf die Substanz eines Wirtschaftsgutes zählt auch das Recht auf Gebrauch oder Nutzung desselben zu den geldwerten Vorteilen.<sup>230</sup> Es gilt generell ein Rückwirkungsverbot, ein nachträgliches Rück-

---

<sup>222</sup> Rz 766 KStR 2001 „Verdeckte Ausschüttungen können grundsätzlich bei allen Körperschaften anfallen.“

<sup>223</sup> *Toifl/Lukas*, RdW 2009/688, 669; Rz 998 KStR 2001; *Muszynska* in *Lechner/Staringer/Tumpel*, Kapitalertragsteuer, S 134 (FN 15).

<sup>224</sup> Rz 829 KStR 2001 „Bei verdeckten Ausschüttungen handelt es sich um Vorgänge, welche die Ermittlung des Einkommens nicht beeinflussen dürfen.“; *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 153 „Ist nun aber die Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts der einkünfteirrelevanten Sphäre zuzuordnen, so ist in weiterer Folge das Vorliegen einer Einkommensminderung und damit das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung selbst dann ausgeschlossen, wenn die Überlassung unentgeltlich erfolgt.“

<sup>225</sup> *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 111; VwGH 26.9.2000, 98/13/0107; Rz 753 KStR 2001; auch in diesem Sinne VwGH 17.2.1988, 86/13/0174 (Rechtssatznummer 1) „Unter dem Begriff "verdeckte Gewinnausschüttung" werden nach der Rechtsprechung alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen angesehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.“; Rz 773 KStR 2001 „Eine verdeckte Ausschüttung setzt begriffsnotwendig eine Vorteilsgewährung an den Eigentümer bzw. Gesellschafter der Körperschaft voraus.“; Rz 6149 EStR „Werden verdeckte Ausschüttungen aufgrund einer Entscheidung des Gesellschafters einem Dritten ausgezahlt, erfolgt die einkommensteuerliche Zurechnung an den Gesellschafter.“ umgekehrt Rz 777 KStR 2001 „Ist die als verdeckte Ausschüttung zu qualifizierende Vorteilszuwendung an Dritte für den Gesellschafter mit keinerlei Vorteil verbunden, kann sie ihm einkommensteuerlich nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen zugerechnet werden.“; Rz 784 KStR 2001; VwGH 19.2.2002, 2001/14/0161; *Paukowitsch/Achatz* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Die Kapitalgesellschaft nach der Steuerreform 1988 (1989), S 127.

<sup>226</sup> *Lechner*, Die Gewinnpooling, S 174 ff; UFGS, GZ RV/0476-G/06 vom 14.10.2009 „Da nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind oder mit der Erzielung, Erhaltung und Sicherung der Einnahmen in Zusammenhang stehen, das Einkommen der Körperschaft beeinflussen dürfen, [...]“

<sup>227</sup> Rz 750 KStR 2001.

<sup>228</sup> *Bauer*, *ecolex* 2008/62, 177; VwGH 8.3.1994, 91/14/0151; VwGH 27.5.1999, 97/15/0067.

<sup>229</sup> *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 152.

<sup>230</sup> Rz 758 KStR 2001.

gängigmachen des durch die verdeckte Gewinnausschüttung zugewandten Vorteils kann den Tatbestand nicht ungeschehen machen.<sup>231</sup>

Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen.<sup>232</sup> Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person<sup>233</sup> begünstigt wird.<sup>234</sup>

Als nahe stehende Personen sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich (familiär, verwandtschaftlich oder freundschaftlich) verbunden sind, aber auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein Nahestehen.<sup>235</sup>

Werden Aufwendungen getätigt, die sowohl im Interesse der Anteilsinhaber als auch der Immobilien GmbH liegen, ist allenfalls eine Aufteilung in Betriebsausgaben und verdeckte Ausschüttungen vorzunehmen.<sup>236</sup>

Mithin lassen sich folgende Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zusammenfassen:<sup>237</sup> eine Eigentums- oder Nahebeziehung zur Immobilien GmbH; das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahe stehenden Person<sup>238</sup> zu Lasten der Immobilien GmbH; das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung (bewusst und gewollt)<sup>239</sup> der Immobilien GmbH, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles

---

<sup>231</sup> Rz 850 KStR 2001; VwGH 8.11.1983, 83/14/0101.

<sup>232</sup> VwGH 26.9.2000, 98/13/0107; VwGH 7.10.2003, 99/15/0246 (Rechtssatznummer 2).

<sup>233</sup> Rz 1129 EStR 2000.

<sup>234</sup> Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 144; VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096; VwGH 24.9.2007, 2004/15/0166 (Rechtssatznummer 1); VwGH 29.1.2002, 2001/14/0074 (Rechtssatznummer 7); VwGH 26.5.1999, 99/13/0039 „Dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht notwendig an den Gesellschafter der ausschüttenden Gesellschaft gehen muss, hat der VwGH bereits wiederholt ausgesprochen und dabei zum Ausdruck gebracht, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahe stehenden Person zufließen.“; VwGH 12.9.2001, 96/13/0043.

<sup>235</sup> Rz 776 KStR 2001; VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 144/1.

<sup>236</sup> Rz 999 KStR 2001.

<sup>237</sup> Rz 751 KStR 2001.

<sup>238</sup> VwGH 3.8.2000, 96/15/0159 „Als nahe stehende Person sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind, aber auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein Nahestehen.“

<sup>239</sup> Beiser, SWK 31/2009, S 909; Beiser, Steuern<sup>9</sup>, Rz 318.

ergeben kann.<sup>240</sup> Sie liegt daher auch vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen.<sup>241</sup>

Insoweit Zahlungen - wenn auch allenfalls nur in untergeordnetem Ausmaß - betrieblich und nicht durch ein Naheverhältnis zwischen Gesellschaft und Vorteilsempfänger veranlasst sind, bleibt für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung kein Raum.<sup>242</sup> Die Vorschriften zur verdeckten Ausschüttung sind in weiterer Folge nur auf den gesellschaftlich veranlassten „Teil“ der Leistungsbeziehung anzuwenden.<sup>243</sup>

### 3.4.2. Kriterien für die Feststellung der verdeckten Ausschüttungen

Vergleichsmaßstäbe für die Beurteilung des Vorliegens der verdeckten Gewinnausschüttung sind sowohl der Fremdvergleich,<sup>244</sup> als auch die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers.<sup>245</sup> Dabei muss vor allem beachtet werden, dass es sich bloß um Hilfsmittel zur Beurteilung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung handelt.<sup>246</sup> Die Anwendung des Fremdvergleichs und der Rechtsfigur eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers werden im Regelfall zum selben (richtigen) Ergebnis führen.<sup>247</sup>

#### 3.4.2.1. Fremdvergleich

Die Fremdüblichkeit wird anhand des Instruments des Fremdvergleichs<sup>248</sup> ermittelt dh der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft oder der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen.<sup>249</sup> Die erste Prüfung erfolgt dahingehend, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten äußeren

---

<sup>240</sup> Rz 790 KStR 2001; *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger/Schlager*, SWK-Spezial „Körperschaftsteuer 2010“, S 128.

<sup>241</sup> VwGH 31.3.2000, 95/15/0056 (Rechtssatznummer 3); VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059 (Rechtssatznummer 3).

<sup>242</sup> VwGH 23.1.1996, 92/14/0034 (Rechtssatznummer 2); Rz 760 KStR 2001.

<sup>243</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 59.

<sup>244</sup> USt 2007/31, 3.

<sup>245</sup> Rz 960 KStR 2001; Rz 974 KStR 2001.

<sup>246</sup> *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 183.

<sup>247</sup> *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 182.

<sup>248</sup> *Beiser*, Steuern<sup>9</sup>, Rz 318; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>4</sup>, § 21E Rz E113 „Zweck des „Fremdvergleichs“ ist es, eine unterschiedliche steuerliche Behandlung zu vermeiden.“

<sup>249</sup> Rz 753 bis Rz 755 KStR 2001; Rz 1139 EStR 2000; Kritik am Fremdvergleich in *Kirchmayr* in *Leitner (Hrsg)*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, S 98 f.

Form abgeschlossen worden wäre.<sup>250</sup> Dann ist ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich anzustellen, wobei zu beachten ist, dass es nahen Angehörigen an einem den Marktgesetzen unterliegenden natürlichen Interessensgegensatz fehlen kann.<sup>251</sup>

Bei der Angemessenheitsprüfung lässt der gebotene Fremdvergleich von der Sache her einen gewissen Spielraum.<sup>252</sup> Es gebietet nicht schon jede geringfügige Abweichung von einem Richtwert den Ansatz einer verdeckten Ausschüttung.<sup>253</sup>

Nach der Rechtsprechung des VwGH finden Geschäftsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern nur insoweit als betrieblich bedingte Vorgänge steuerliche Anerkennung, als sie einem Fremdvergleich standhalten.<sup>254</sup> Entscheidend ist, ob die Immobilien GmbH den Vorteil einem fremden Dritten (Nichtgesellschafter) ebenfalls gewährt hätte.<sup>255</sup> Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen.<sup>256</sup> Eine Beweiswürdigung ist nur dann als mängelfrei anzusehen, wenn beweistaugliche Gegenargumente der Immobilien GmbH bezüglich der marktkonformen Vermietung entkräftet werden, wobei die Abgabenbehörde den Nachweis zu führen hat, dass die Vermietung an den Gesellschafter unangemessen ist.<sup>257</sup>

Voraussetzung dafür, im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen, ist, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält.<sup>258</sup>

Der Fremdvergleich wird angestellt, indem die Verträge zwischen Immobilien GmbH und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Ver-

---

<sup>250</sup> UFSW, GZ RV/1413-W/09 vom 28.12.2009.

<sup>251</sup> Rz 1139 EStR 2000.

<sup>252</sup> Rz 755 KStR 2001; Rz 838 KStR 2001; VwGH 10.5.1994, 90/14/0050.

<sup>253</sup> VwGH 27.7.1999, 94/14/0018; Rz 755 KStR 2001.

<sup>254</sup> VwGH 14.10.2010, 2008/15/0324 (Rechtssatznummer 2); VwGH 24.2.2000, 97/15/0213; *Kohler*, SWK 26/1997, S 560.

<sup>255</sup> *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>9</sup>, Rz 977; VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010 (Rechtssatznummer 1); Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steueraldialog 2008 „Fremdüblichkeit liegt vor, wenn ein Vertragsverhältnis besteht, wie es zwischen Fremden (also auch mit fremden Arbeitnehmern) geschlossen würde. Dafür ist nicht allein das Mietentgelt ausschlaggebend, sondern die vertragliche Gestaltung insgesamt.“

<sup>256</sup> VwGH 31.3.2000, 95/15/0056; VwGH 26.11.2002, 99/15/0223; *Rauscher*, UFSjournal 11/2010, 411.

<sup>257</sup> VwGH 10.5.1994, 90/14/0050 (Rechtssatznummer 4 und 6).

<sup>258</sup> VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003; *Zorn*, RdW 2007/647, 621; UFSG, GZ RV/0899-G/07 vom 14.9.2010.

trägen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.<sup>259</sup> Demnach müssen diese Verträge nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.<sup>260</sup> Diese Kriterien müssen kumulativ vorliegen<sup>261</sup> und im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses gegeben sein.<sup>262</sup> Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Immobilien GmbH und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat.<sup>263</sup>

Diese Kriterien haben zum Zweck, wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessengegensatzes, alle möglicherweise willkürlich herbeizuführenden steuerlichen Wirkungen zu verhindern,<sup>264</sup> da durch die Naheverhältnisse die Möglichkeit der Vortäuschung von Rechtsbeziehungen erleichtert ist, und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.<sup>265</sup>

Das Erfordernis klarer, ernsthafter, im Voraus abgeschlossener und die Immobilien GmbH bindender Vereinbarungen als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Vorteilszuwendungen ist unabdingbar, dennoch nicht Selbstzweck,<sup>266</sup> aber dessen Nichtvorliegen könnte Zweifel an einer angemessenen Gestaltung begründen.<sup>267</sup> Die Prüfung einer Vereinbarung nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs diene vor allem dazu, das willkürliche Herbeiführen steuerlicher Folgen zu vermeiden.<sup>268</sup> Es ist daher in jedem einzelnen Fall zu prüfen,<sup>269</sup> ob und inwieweit bei der Art, in der ein Gesellschafter Zuwendungen erhält, unkontrollierbar ungerechtfertigte steuerliche Vorteile erwirkt werden können.<sup>270</sup>

---

<sup>259</sup> *Ungericht*, ÖStZ 2007/404, 201; VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; Rz 754 KStR 2001 iVm Rz 1127 EStR 2000; VwGH 17.12.1996, 95/14/0074; VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168.

<sup>260</sup> VwGH 18.10.1995, 95/13/0176; Rz 1130 EStR 2000; VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020; Rz 754 KStR 2001; Rz 1071 KStR 2001; Rz 1159 KStR 2001; VwGH 26.9.1985, 85/14/0079 (Rechtssatznummer 1).

<sup>261</sup> *Doralt/Tojfl* in *Doralt*, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 160.

<sup>262</sup> VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149.

<sup>263</sup> VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208.

<sup>264</sup> VwGH 6.4.1995, 93/15/0064.

<sup>265</sup> VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209.

<sup>266</sup> *Beiser*, SWK 6/2011, S 301.

<sup>267</sup> *Wiesner* in FS Bauer (1986), S 378 ff; VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066; VwGH 16.11.2006, 2005/14/0070; Rz 756 KStR 2001.

<sup>268</sup> *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 172/2; VwGH 19.3.1985, 84/14/0174 (Rechtssatznummer 2); VwGH 23.3.2000, 97/15/0201.

<sup>269</sup> Rz 962 KStR 2001 „Maßgeblich für die Beurteilung ist das Gesamtbild“; VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066 „Die Beweiswürdigung hat stets auf die besonderen Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen.“

<sup>270</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 134.

Wegen mangelnder Publizität<sup>271</sup> sind rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts grundsätzlich nicht anzuerkennen.<sup>272</sup> Ausnahmen sind nur dort möglich, wo der Gesetzgeber selbst diesen Grundsatz durchbrochen habe, wobei dieser Grundsatz jedenfalls dann unbestritten ist, wenn sich die Rückwirkung auf ein bereits abgelaufenes Jahr bezieht.<sup>273</sup>

Allgemein gesehen müssen die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.<sup>274</sup> Unklare Vereinbarungen gehen zu Lasten der Immobilien GmbH.<sup>275</sup> Zur Aufklärung einer unklaren Vertragsgestaltung hat somit die Immobilien GmbH beizutragen.<sup>276</sup>

Stellt eine absolut unübliche Form der Vereinbarung schon für sich die Ernsthaftigkeit in Zweifel, ist jedenfalls eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen.<sup>277</sup>

Umgekehrt bleibt kein Raum für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung, wenn die Geschäftsbeziehungen zwischen Immobilien GmbH und ihren Gesellschaftern unter fremdüblichen Konditionen eingegangen wurden.<sup>278</sup>

#### **3.4.2.2. Der gewissenhafte und ordentliche Geschäftsführer<sup>279</sup>**

Die Rechtsfigur des gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsführers ist ergänzend heranzuziehen.<sup>280</sup> Diese Rechtsfigur ist an einem durchschnittlichen Geschäftsführer orientiert, der bemüht ist, sich unternehmens- und steuerrechtlich richtig zu verhalten.<sup>281</sup>

---

<sup>271</sup> Rz 754 KStR 2001 iVm Rz 1130 EStR 2000 „nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen.“; Rz 1132 EStR 2000 „Schriftform des Vertrages ist nicht unbedingt erforderlich“; Rz 1133 EStR 2000 „Ist es jedoch nach Art und Inhalt des Vertrages üblich, ihn in Schriftform abzuschließen, führt die mangelnde Schriftform idR zu seiner Nichtanerkennung.“; Rz 1134 EStR 2000 „Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt aber der Schriftform besondere Bedeutung zu.“

<sup>272</sup> VwGH 28.5.2002, 97/14/0053.

<sup>273</sup> VwGH 25.3.1999, 96/15/0079.

<sup>274</sup> Rz 1135 EStR 2000.

<sup>275</sup> Rz 1137 EStR 2000; VwGH 23.5.1978, 1943/77 (Rechtssatznummer 1); *Mayr*, SWK 29/2011, S 970.

<sup>276</sup> VwGH 29.6.1995, 93/15/0115; Rz 1137 EStR 2000.

<sup>277</sup> Rz 757 KStR 2001.

<sup>278</sup> *Heinrich/Ehrke-Rabel*, Basiswissen Steuerrecht<sup>2</sup>, S 134; *Moser in Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, S 275 f; Rz 760 KStR 2001.

<sup>279</sup> *Bollenberger-Klemm*, Geschäftsführerschaft<sup>4</sup>, S 56 „Die Geschäftsführer sind gegenüber der Gesellschaft verpflichtet, bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden (§ 25 Abs 1 GmbHG). Wenn sie die Geschäftsführerangelegenheiten durch andere besorgen lassen, so sind sie für die ordnungsgemäße Erledigung verantwortlich.“

<sup>280</sup> Rz 947 KStR 2001; *Pröll*, RdW 2007/445, 433; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>9</sup>, Rz 977.

<sup>281</sup> Rz 974 KStR 2001; *Kirchmayr in Leitner (Hrsg)*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, S 97.

In diesem Falle ist zu prüfen, ob der Geschäftsführer der Immobilien GmbH, bei Anwendung seiner Sorgfalt iSd § 25 GmbHG, im Interesse der Gesellschafter auf einen Ertrag verzichtet oder einen Aufwand getragen hätte.<sup>282</sup> Hätte der gewissenhafte und ordentliche Geschäftsführer das Rechtsgeschäft unter keinen Umständen abgeschlossen, liegt prinzipiell eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.<sup>283</sup>

*Gassner*<sup>284</sup> vertritt die Auffassung, dass dieser Vergleichsmaßstab auch gegenüber dem Fremdvergleich vorgezogen werden muss. Danach ist nicht ein fremder Dritter zu fingieren, sondern ein pflichtgemäßes Handeln des Geschäftsführers ist Sollobjekt des Vergleiches.

### **3.4.3. Formen der verdeckten Ausschüttung**

Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine Vermögensminderung bei der Immobilien GmbH voraus, die durch erhöhte Aufwendungen der Gesellschaft bzw. Ausgaben zu Gunsten der Gesellschafter in ihrer Funktion (Vermögensminderung bzw. direkte verdeckte Ausschüttung) oder durch das Fehlen von Erträgen der Immobilien GmbH (verhinderte Vermögensvermehrung bzw. indirekte verdeckte Ausschüttung) verursacht sein kann.<sup>285</sup> Welche Erscheinungsform der verdeckten Ausschüttung vorliegt, ist nach dem Veranlassungsprinzip<sup>286</sup> zu beantworten.<sup>287</sup>

Im ersten Fall ist der Aufwand nicht anzuerkennen oder zu kürzen, im zweiten sind die Einnahmen zu erfassen oder zu erhöhen.<sup>288</sup>

#### **3.4.3.1. Direkte verdeckte Ausschüttung**

---

<sup>282</sup> Rz 999 KStR 2001; Rz 1030 KStR 2001; Rz 1043 KStR 2001.

<sup>283</sup> Rz 958 KStR 2001.

<sup>284</sup> *Gassner*, in *Raupach*, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, S 267; kritisch *Urtz* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen, S 314 f.

<sup>285</sup> Rz 784 KStR 2001; USt 2007/31, 3 f; Rz 816 KStR 2001; Rz 829 KStR 2001; Rz 6150 EStR 2000.

<sup>286</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 43 ff und S 141.

<sup>287</sup> *Herdin*, GeS 7/8/2003, 318; UFSG, GZ RV/0476-G/06 vom 14.10.2009 „Bestand bei einem Rechtsgeschäft von vornherein die Absicht der Vorteilszuwendung, dann war schon dieser Vorgang nicht betrieblich veranlasst und der damit verbundene Aufwand verdeckte Ausschüttung.“; aA *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 141 „Dementsprechend kann auch nur der Einsatz des Wirtschaftsguts Gegenstand der Überprüfung des Vorliegens einer gesellschaftlichen Veranlassung sein. Ist dieser Einsatz nicht angemessen, so ist eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen.“; VwGH 10.9.1998, 93/15/0051 „Nur dann, wenn die Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die den Betrieb betreffen, stellt sie eine Betriebsschuld dar.“

<sup>288</sup> Rz 816 KStR 2001.

Ausgangspunkt ist der in der Gewinnermittlung der Immobilien GmbH ausgewiesene Aufwand, der als abzugsfähige Betriebsausgabe dargestellt wird, wobei, ob dem Aufwand ein Geldabfluss unmittelbar oder später folgt oder ein solcher vorausgegangen ist, irrelevant ist.<sup>289</sup>

Werden Kosten der privaten Lebensführung des Gesellschafters ohne Rechtsgrund oder in der Annahme der betrieblichen Veranlassung im allgemeinen Sinn getragen, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.<sup>290</sup> Da dabei ein Fremdvergleich nicht denkmöglich ist, ist es daher auf die Sorgfaltspflicht eines ordentlichen und gewissenhaften gesetzlichen Geschäftsführers abzustellen.<sup>291</sup>

Ist der getätigte Aufwand von vornherein auf gesellschaftsrechtliche Gründe zurückzuführen wie die Übernahme privater Kosten oder der Erwerb von ausschließlich dem Gesellschafter dienenden Wirtschaftsgütern, kann, wenn das Rechtsgeschäft bzw. die Mietvereinbarung zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums führt,<sup>292</sup> nicht das fehlende Entgelt für den (zunächst) getätigten Aufwand oder die Nutzungsüberlassung des Wirtschaftsgutes angesetzt werden, sondern es ist vielmehr die Aufwandstragung<sup>293</sup> selbst verdeckte Ausschüttung.<sup>294</sup>

#### **3.4.3.2. Indirekte verdeckte Ausschüttung**

Eine indirekte verdeckte Ausschüttung ist dann anzunehmen, wenn die Anschaffung/Herstellung der Wohnimmobilie zunächst betrieblich veranlasst war<sup>295</sup> und in späterer Folge die Immobilien GmbH aufgrund unterpreisiger Vermietung<sup>296</sup> kein oder ein ungenügendes Entgelt vom Gesellschafter erhält, wodurch eine Vermögensvermehrung verhindert

---

<sup>289</sup> Rz 817 KStR 2001.

<sup>290</sup> Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 194.

<sup>291</sup> Rz 818 KStR 2001; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, § 8 Rz 18.

<sup>292</sup> Rz 1042 KStR 2001.

<sup>293</sup> Aus dem Veranlassungsprinzip leitet *Heinrich* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 99 die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung in der Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wohnung, wenn der Kauf des Wohnobjektes nicht betrieblich veranlasst ist, da die Absicht der Vorteilszuwendung von vornherein bestand.; aA. *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 178 „Untersuchungsobjekt für das Vorliegen einer gesellschaftlichen Veranlassung kann nämlich (abgesehen von den Fällen, in denen die Gesellschaft die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für einen dem Gesellschafter zuzurechnenden Erwerb trägt) nicht der Erwerb eines Wirtschaftsguts per se sein, sondern nur der darauf folgende Einsatz des Wirtschaftsguts“.

<sup>294</sup> Rz 820 KStR 2001; Rz 1026 KStR 2001; Rz 1042 KStR 2001; *Wiesner*, RWZ 2008/69, 255 f.

<sup>295</sup> *Herdin*, GeS 7/8/2003, 318.

<sup>296</sup> Rz 1040 KStR 2001.

wird.<sup>297</sup> In diesem Falle bleibt der Aufwand bezüglich der Anschaffung/Herstellung der Wohnimmobilie abzugsfähig und es wird der fehlende Ertrag zu erfassen sein.<sup>298</sup>

#### 3.4.4. Bewertung der verdeckten Ausschüttungen

Die Höhe der verdeckten Ausschüttung ist mit jenem Betrag anzusetzen, welcher der Differenz zwischen der fremdüblichen Leistung und der tatsächlich erbrachten bzw. der Vermögensminderung, welche die Immobilien GmbH aus im Gesellschaftsverhältnis gelegenen Gründen, die stets im Einzelfall zu prüfen sind,<sup>299</sup> hinnehmen musste, entspricht.<sup>300</sup>

Bei der Ermittlung der Höhe der in der Nutzungsüberlassung eines Einfamilienhauses gelegenen verdeckten Gewinnausschüttung ist der vereinbarte Mietzins mit demjenigen Betrag zu vergleichen, der der Immobilien GmbH neben der AfA und den Nebenkosten eine Verzinsung des investierten Kapitals sichert, zum anderen mit demjenigen Betrag, den die Kapitalgesellschaft durch Fremdvermietung äußerstenfalls als Mietzins noch erzielen könnte.<sup>301</sup> Decken sich diese Beträge nicht, so ist der Mittelwert der beiden Beträge als angemessenes Entgelt anzusetzen.<sup>302</sup> Anders ausgedrückt ist zu ermitteln, unter welchen Bedingungen die Vermietung zwischen völlig Fremden zustande gekommen wäre und welchen Mietzins eine fremde Person unter marktüblichen Bedingungen für das gemietete Wohnobjekt hätte zahlen müssen. Die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung ergibt sich auch aus der Differenz zwischen fremdüblichem und tatsächlich bezahltem Mietentgelt.<sup>303</sup>

Bei Prüfung der Angemessenheit sind sämtliche Bestandteile des Mietverhältnisses (z.B. Kündigungsvereinbarungen, Kostentragungsabreden, Indexklauseln, Risikoverteilung) mit zu berücksichtigen.<sup>304</sup> Darüber hinaus ist auf sämtliche Geldvorteile und geldwerte Vorteile, somit auf die Gesamtausstattung, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit erhält, Bedacht zu

---

<sup>297</sup> Rz 820 KStR 2001; Rz 6150 EStR 2000; Rz 824 KStR 2001; Rz 844 KStR 2001; Rz 1040 KStR 2001.

<sup>298</sup> Rz 820 KStR 2001; Rz 824 KStR 2001; Rz 828 KStR 2001.

<sup>299</sup> VwGH 10.5.1994, 90/14/0050 „Das Heranziehen von Fremdvergleichsmieten ist zur Bestimmung eines angemessenen Mietzinses zwar grundsätzlich zulässig, eine abschließende Beurteilung der Angemessenheit erfordert aber jedenfalls eine ausreichende Erhebung des Sachverhaltes.“

<sup>300</sup> Rz 838 KStR 2001; UFSL, GZ RV/1128-L/07 vom 30.10.2008.

<sup>301</sup> UFSG, GZ RV/0833-G/07 vom 15.12.2010.

<sup>302</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 154; *Pröll*, UFSjournal 9/2009, S 316; *Pernegger*, ÖStZ 2001/168, 91; Rz 921 KStR 2001.

<sup>303</sup> VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; Rz 1042 KStR 2001; *Karel/Abt/Handler/Seiser*, Unternehmensbilanz – Steuerbilanz<sup>3</sup>, S 80.

<sup>304</sup> Rz 1041 KStR 2001; *Mayr*, SWK 29/2011, S 970.

nehmen.<sup>305</sup> Lässt der gebotene Fremdvergleich von der Sache her einen gewissen Spielraum, gebietet es daher nicht schon jede auch nur geringfügige Abweichung von einem Richtwert den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung.<sup>306</sup>

Nicht möglich ist es hingegen nach in der Literatur vertretenen Auffassungen zur Ermittlung eines angemessenen Mietentgelts die Werte der Sachbezüge-VO heranzuziehen, weil diese nur auf die Bezüge von Dienstnehmern anwendbar und dementsprechend nicht zur Bewertung der verdeckten Ausschüttung herangezogen werden können.<sup>307</sup>

Eine verdeckte Ausschüttung in Höhe des Mietobjektes kann dann angenommen werden, wenn dem Gesellschafter aufgrund der Mietvereinbarung das Recht zusteht, die Immobilien GmbH auf Dauer von der Nutznießung über das fragliche Wohnobjekt auszuschließen.<sup>308</sup>

### 3.4.5. Steuerliche Wirkungen der verdeckten Ausschüttungen

Aufgrund des Trennungsprinzips sind Rechtsbeziehungen zwischen Immobilien GmbH und ihren Gesellschaftern grundsätzlich steuerlich anzuerkennen.<sup>309</sup> Die Rechtsfigur der verdeckten Ausschüttung ist Ausfluss des Trennungsprinzips und bezweckt die Ermittlung der richtigen Besteuerungsgrundlage bei der Immobilien GmbH.<sup>310</sup> Zuwendungen und andere Vermögensvorteile, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis („causa societatis“) haben, dürfen aber die Einkommensermittlung der Immobilien GmbH nicht beeinflussen, auch wenn sie in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet sind.<sup>311</sup>

---

<sup>305</sup> Rz 823 KStR 2001.

<sup>306</sup> VwGH 27.7.1999, 94/14/0018; Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 175; *Jirkuff*, ÖStZ 1981/5/6, 57 f; Rz 755 KStR 2001.

<sup>307</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 154 f; *Doralt*, RdW 2003/645, 727; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003 „Den Beschwerdeausführungen zur Bemessung der Höhe des angemessenen Mietzinses nach der jeweils zur Anwendung kommenden Sachbezugsverordnung ist im Übrigen entgegen zu halten, dass sich die angemessene Höhe daraus ableitet, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet. Die Werte der Sachbezugsverordnung entsprechen in den Streitjahren im Regelfall nicht jenen, die unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wären.“; ÖStZ 2010/604, 300 „Zur Höhe des angemessenen Mietzinses sind nicht etwa die Werte der Sachbezugsverordnung, BGBl II 2001/416 heranzuziehen.“

<sup>308</sup> Rz 1042 KStR 2001; *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 140; Vgl. dazu Kap 3.3.4.3.2. Auf der Ebene der Gesellschafter.

<sup>309</sup> Rz 748 KStR 2001; UFGS, GZ RV/0071-G/02 vom 28.10.2004.

<sup>310</sup> *Atzmüller*, RdW 1998, 576.

<sup>311</sup> *Bruckner*, ÖStZ 2003/233, 112.

Die Neutralisierung versteckter Gewinnausschüttungen dient der Entflechtung von betrieblich veranlassten Vorgängen einerseits und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorgängen andererseits.<sup>312</sup> Es soll der Gewinn der Immobilien GmbH ausgewiesen werden, der sich aus den betrieblich veranlassten Vermögensänderungen ergibt.<sup>313</sup>

Jeder Leistungsaustausch zwischen Immobilien GmbH und Gesellschafter ist in seine betrieblich und gesellschaftlich bedingten Teile zu zerlegen und auf jeden dieser Teile sind in weiterer Folge die dafür vorgesehenen einschlägigen steuerlichen Gewinnermittlungsregeln anzuwenden.<sup>314</sup>

Es ist allerdings bei der Immobilien GmbH der Begriff der verdeckten Ausschüttung nur für den steuerwirksamen Bereich denkbar, nicht im Bereich von Liebhaberei bzw. nicht zum Betriebsvermögen zählenden Vermögensteilen (dies gilt allerdings nicht für die steuerliche Behandlung der Gesellschafter).<sup>315</sup>

Das Verhältnis der verdeckten Gewinnausschüttung zur Liebhaberei, zum notwendigen Privatvermögen der Immobilien GmbH und zum Missbrauchstatbestand ist in den genannten Kapiteln behandelt.

#### **3.4.5.1. Auf Ebene der Gesellschaft**

Die Korrektur einer verdeckten Ausschüttung ist in jenem Gewinnermittlungszeitraum vorzunehmen, in dem das Einkommen durch scheinbare bzw. erhöhte Ausgaben bzw. durch vorenthaltene Einnahmen vorerst beeinflusst worden ist, wobei die bei der Immobilien GmbH angewendeten Einkommens- bzw. Gewinnermittlungsgrundsätze heranzuziehen sind.<sup>316</sup>

Erhält der Gesellschafter eine Dienstwohnung, die zu Recht zum steuerneutralen Vermögen der GmbH gehört, weil eine betriebliche Veranlassung nicht im Vordergrund steht, stellt die

---

<sup>312</sup> Urtz in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen, S 299.

<sup>313</sup> VwGH 20.11.1996, 96/15/0015; Rz 750 KStR 2001; Urtz in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen, S 299.

<sup>314</sup> *Lechner*, SWK 19/20/1985, S 210; *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 58.

<sup>315</sup> *BMF*, ÖStZ 2003/11, 17.

<sup>316</sup> Rz 832 KStR 2001.

Nutzungsüberlassung kein Entgelt für an den Betrieb der Immobilien GmbH erbrachte Dienstleistungen dar.<sup>317</sup>

Von der Immobilien GmbH angeschaffte/hergestellte Wirtschaftsgüter, die nur eine gesellschaftliche und keine betriebliche Veranlassung haben, sind nicht dem Betriebsvermögen zuzurechnen, sondern gehören zum außerbetrieblichen Vermögen und damit zur einkünfteirrelevanten Sphäre der Körperschaft, sofern nicht unter Umständen wirtschaftliches Eigentum des Gesellschafters iSd § 24 Abs 1 lit d BAO angenommen werden kann.<sup>318</sup>

Gemäß § 93 Abs 1 EStG wird bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertragsteuer erhoben. Nach § 93 Abs 2 Z 1 EStG liegen inländische Kapitalerträge vor, wenn sich die auszahlende Stelle (Immobilien GmbH) iSd § 95 Abs 2 Z 1 lit a im Inland befindet und es sich nach § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG um Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt.<sup>319</sup>

Bei inländischen Kapitalerträgen iSd § 93 Abs 2 Z 1 EStG hat der zum Abzug Verpflichtete (Immobilien GmbH) iSd § 95 Abs 2 Z 1 lit a EStG im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge (§ 95 Abs 3 Z 1 EStG) die Kapitalertragsteuer<sup>320</sup> im Ausmaß von 25% (§ 27a Abs 1 EStG) abzuziehen (§ 95 Abs 3 EStG oder § 94 Z 2 EStG) und gemäß § 95 Abs 1 EStG dafür zu haften. Der zum Abzug Verpflichtete (Immobilien GmbH) hat die gemäß § 95 Abs 3 EStG abgezogene Kapitalertragsteuer nach § 96 Abs 1 Z 1 lit a EStG binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen.

#### **3.4.5.2. Auf Ebene der Gesellschafter**

Empfängerseitig ist für verdeckte Ausschüttungen auf Ebene der natürlichen Personen der Einkunftstatbestand des § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG vorgesehen, es sei denn, der Vorteil steht mit einer betrieblich gehaltenen Beteiligung im Zusammenhang.<sup>321</sup>

---

<sup>317</sup> VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; Rz 807 KStR 2001; *Renner*, UFSjournal 1/2009, 20.

<sup>318</sup> Rz 819 KStR 2001; Vgl. dazu Kap 3.3.4. Notwendiges Privatvermögen.

<sup>319</sup> *Twardosz*, ÖStZ 2009/634, 317.

<sup>320</sup> *Muszynska* in *Lechner/Staringer/Tumpel*, Kapitalertragsteuer, S 162 „Ebenfalls verdeckte Gewinnausschüttungen [...] unterliegen prinzipiell der Kapitalertragsteuer.“

<sup>321</sup> Rz 781 KStR 2001; Rz 6148 EStR 2000; Rz 834 KStR 2001; Rz 837 KStR 2001; Rz 978 KStR 2001; Rz 1030 KStR 2001.

Unabgänglich davon, dass die Erfassung einer verdeckten Ausschüttung beim Gesellschafter oder sonstigen Empfänger methodisch mit den entsprechenden Folgen bei der ausschüttenden Körperschaft verknüpft ist, ist zwischen der Behandlung bei der Immobilien GmbH und jener beim Gesellschafter nicht eine betragliche und zeitliche Verknüpfung oder Verknüpfung mit einer tatsächlichen Einkommensminderung sowie eine verfahrensrechtliche Bindung erforderlich.<sup>322</sup> Der Anteilsinhaber kann daher einwenden, dass der Körperschaftsteuerbescheid - trotz dessen Rechtskraft - inhaltlich unrichtig ist, auch kann er den Nachweis antreten, dass die verdeckte Ausschüttung nicht ihm, sondern jemandem anderen zugekommen ist.<sup>323</sup>

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG unterliegen der Kapitalertragsteuer iSd § 93 Abs 1 und Abs 2 Z 1 EStG. Gemäß § 27a Abs 1 EStG beträgt die Kapitalertragsteuer 25%. Die Immobilien GmbH muss nach § 95 Abs 3 EStG im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge KESt iHv 25% abziehen und gemäß § 96 Abs 1 Z 1 lit a EStG an das zuständige Finanzamt abführen. Dadurch sind nach § 97 Abs 1 EStG die Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG endbesteuert.

Wenn gemäß § 27a Abs 5 EStG die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer ist, so kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden. Dabei ist gemäß § 97 Abs 2 EStG die Kapitalertragsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.

Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter hängt es davon ab, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist.<sup>324</sup> An diesen nach § 19 Abs 1 EStG<sup>325</sup> zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an.<sup>326</sup> Ein Zufluss liegt im Sinn der steuerrechtlichen Vorschriften immer dann vor, wenn Geld oder geldwerte Vorteile so in die Sphäre des Gesellschafters gelangen, dass er über die Geldwerte tatsächlich (wirtschaftlich) frei verfügen kann, wobei die Kenntnis

---

<sup>322</sup> Rz 834 KStR 2001; Rz 836 KStR 2001.

<sup>323</sup> VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039; Rz 836 KStR 2001 „Dies bedeutet, dass beim Anteilsinhaber im Rahmen des Einkommensteuerfestsetzungsverfahrens das Zufließen der verdeckten Ausschüttung gesondert zu prüfen ist.“

<sup>324</sup> Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>9</sup>, Rz 991.

<sup>325</sup> Pernt/Berger/Wenk, Handbuch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner (2010), S 117; Ausnahmen von Zufluss-Abfluss-Prinzip in Pernt/Berger/Wenk, Handbuch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner (2010), S 46 ff.

<sup>326</sup> Heinrich, Körperschaftsteuer (2011), zu § 8 KStG, S 113; VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066; RdW 2008/564, 608.

des Gesellschafters von einem Geldeingang entbehrlich ist,<sup>327</sup> und dadurch wirtschaftlich beim Gesellschafter ein Vermögenszuwachs, direkt in Form einer unmittelbaren Vermögensmehrung oder indirekt in Form einer Ersparnis von Ausgaben, eintritt.<sup>328</sup>

Ist aber der einkommensteuerrechtliche Tatbestand des Zufließens bzw. die objektive Verfügungsmöglichkeit einmal verwirklicht worden, dann kann dieser Tatbestand durch Änderungen in folgenden Jahren nicht mehr rückgängig gemacht werden.<sup>329</sup>

Die zeitliche Erfassung einer verdeckten Ausschüttung bei der Immobilien GmbH ist unabhängig von jener beim Gesellschafter bzw. einer diesem nahe stehender Person vorzunehmen, wobei der jeweilige Zeitpunkt der Erfassung auseinander fallen kann.<sup>330</sup> Dies ist in möglicherweise unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten begründet.<sup>331</sup>

### 3.4.5.3. Träger der Kapitalertragsteuer

Bei Kapitalerträgen in Form von verdeckten Gewinnausschüttungen kommt es darauf an, ob die ausschüttende Immobilien GmbH die Kapitalertragsteuer endgültig trägt oder ob sie diese auf den Gesellschafter überwälzt.<sup>332</sup>

Trägt die Immobilien GmbH die Kapitalertragsteuer, dann ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen, sodass beim Gesellschafter im Rahmen seiner Einnahmen aus der Gewinnausschüttung und auch bei der auf Basis der Einnahmen vorzuschreibenden Kapitalertragsteuer dieser Vorteil einzubeziehen ist.<sup>333</sup> Da diese Kapitalertragsteueranlastung den steuerlichen Gewinn der Immobilien GmbH nicht mindert, darf die Übernahme der Kapitalertragsteuer durch die Immobilien GmbH nicht gewinnerhöhend erfasst werden.<sup>334</sup> Die Kapitalertragsteuer errechnet sich wie folgt.<sup>335</sup>

Festgestellte verdeckte Ausschüttung + Umsatzsteuer = Bemessungsgrundlage für KESt

<sup>327</sup> Rz 4601 EStR 2000; VwGH 10.11.1987, 86/14/0201 (Rechtssatznummer 2).

<sup>328</sup> Taucher, Das Zufluss-Abfluss-Prinzip im Einkommensteuerrecht (1983), S 20 ff, S 23 f, S 42 iVm S 82.

<sup>329</sup> Büsser in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer<sup>41</sup>, § 19 Rz 3.

<sup>330</sup> RdW 2008/564, 608; Rz 833 KStR 2001; Moser in Renner/Schlager/Schwarz, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, S 264 f.

<sup>331</sup> Rz 833 KStR 2001.

<sup>332</sup> VwGH 23.10.1997, 96/15/0180.

<sup>333</sup> VwGH 25.11.2010, 2007/15/0104; VwGH 23.10.1997, 96/15/0180.

<sup>334</sup> Rz 1004 KStR 2001.

<sup>335</sup> Vgl. Beispiele in Reinweber/Ederer/Neuhold/Seiser/Wascher, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, S 79 und in Abt/Handler/Karel/Krauland/Pfeiffer, Bilanzbuchhalter Jahrbuch 2011, S 183.

Bemessungsgrundlage für KESt x 33,33 % = abzuführende Kapitalertragsteuer

Fordert hingegen die Immobilien GmbH die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer in angemessener Frist ein, somit ist der Gesellschafter Träger der Kapitalertragsteuer, ist die Ausschüttung als Betrag vor Abzug der Kapitalertragsteuer (Bruttobetrag) anzusehen.<sup>336</sup> Dem Umstand, dass eine Forderung an die Gesellschafter nicht bilanziert worden ist, kommt bei Beurteilung der Ernsthaftigkeit der Absicht der Immobilien GmbH, von den Gesellschaftern die Kapitalertragsteuer einzufordern, keine Bedeutung zu.<sup>337</sup> Die Berechnung der Kapitalertragsteuer erfolgt wie folgt:<sup>338</sup>

Festgestellte verdeckte Ausschüttung + Umsatzsteuer = Bemessungsgrundlage für KESt

Bemessungsgrundlage für KESt x 25 % = abzuführende Kapitalertragsteuer

Beachtlich ist in diesem Zusammenhang, dass auch die iZm einem gesellschaftsrechtlich veranlassten Geschäftsvorgang stehende - und als Vorsteuer nicht abzugsfähige - Umsatzsteuer zu einem Bestandteil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten iSd § 6 Z 11 EStG wird und dadurch die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer erhöht.<sup>339</sup>

### **3.4.6. Verdeckte Ausschüttung im Verhältnis zum Privatvermögen**

Die steuerlichen Folgen aus der verdeckten Ausschüttung und aus der Zuordnung zur einkünfteirrelevanten Sphäre der Gesellschaft, die so genannte verdeckte Ausschüttung an der Wurzel, unterscheiden sich in deren Auswirkung auf die Ebene der Gesellschaft und auf Ebene der Gesellschafter. Auf Ebene der Gesellschaft wird eine verdeckte Ausschüttung angenommen, wenn es bei der Immobilien GmbH durch erhöhte Aufwendungen oder durch das Fehlen von Erträgen zu einer Vermögensminderung gekommen ist.<sup>340</sup> Demgegenüber kommt es im Falle der Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre, die sogenannte verdeckte Ausschüttung an der Wurzel, zu keiner Vermögensminderung, da das Privatvermögen der

---

<sup>336</sup> VwGH 23.10.1997, 96/15/0180.

<sup>337</sup> VwGH 26.9.2000, 97/13/0140; UFSW, GZ RV/2085-W/06 vom 14.12.2009; Rz 1004 KStR 2001.

<sup>338</sup> Beispiel in *Reinweber/Ederer/Neuhold/Seiser/Wascher*, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, S 79.

<sup>339</sup> *Pröll*, ÖStZ 2009/583, 293; *Pröll*, SWK 17/2008, S 496.

<sup>340</sup> Rz 784 KStR 2001.

Immobilien GmbH beim Betriebsvermögensvergleich unberücksichtigt bleibt,<sup>341</sup> was zu keiner Vermögensminderung führt.<sup>342</sup> Die Zuordnung zum steuerneutralen Vermögen führt darauf zurück, dass die für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmte Wohnimmobilie entweder besonders repräsentativ oder auf die höchstpersönlichen Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten ist und, aus der Sicht des VwGH,<sup>343</sup> die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung dem Fremdvergleich nicht standhält. Für die Finanzverwaltung ist das marktkonforme Nutzungsentgelt als Kriterium unmaßgebend.<sup>344</sup> Weiters werden laufende verdeckten Ausschüttungen für die Feststellung der Liebhaberei herangezogen,<sup>345</sup> was bei einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel nicht der Fall ist.

Beim Vorliegen der Voraussetzungen der verdeckten Ausschüttung<sup>346</sup> und der verdeckten Ausschüttung an der Wurzel<sup>347</sup> (beide setzen eine Vorteilszuwendung an den Gesellschafter voraus)<sup>348</sup> kommt es auf Gesellschafterebene zum Ansatz der Differenz zwischen dem fremdüblichen und tatsächlich bezahlten Mietentgelt. Dessen ungeachtet können bei einer laufenden direkten verdeckten Ausschüttung auch die Anschaffungs- Herstellungskosten für die Bewertung in Betracht gezogen werden.<sup>349</sup> Im Gegensatz dazu wären bei einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel bezüglich Wohnobjekte die Anschaffungs- Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage für diese nur dann heranzuziehen, wenn von der Finanzverwaltung nachgewiesen wird, dass der Gesellschafter der wirtschaftliche Eigentümer der betreffenden Wohnimmobilie ist.<sup>350</sup> Hinsichtlich anderer nicht der Nutzungsüberlassung von Gebäuden für Wohnzwecke dienenden Wirtschaftsgüter, die zum steuerunwirksamen Vermögen der GmbH

---

<sup>341</sup> Keine Einkunftsquelle; Rz 614 KStR 2001 „Ob ein Wirtschaftsgut (zB eine Wohnung) dem außerbetrieblichen Bereich einer Körperschaft, die den Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermittelt zuzurechnen ist, resultiert aus der Überlegung, ob dieses Wirtschaftsgut der Einkunftserzielung dient oder nicht. Ob hingegen eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, resultiert aus der Überlegung, ob die Gesellschaft einem Gesellschafter Vorteile zuwendet, die sie einer gesellschaftsfremden Person nicht zuwenden würde.“; Pkt 2.4 Salzburger Steuerdialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008.

<sup>342</sup> Rz 611 KStR 2001 iVm Rz 603 EStR 2000; Rz 819 KStR 2001.

<sup>343</sup> VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003.

<sup>344</sup> Pkt 2.4 Salzburger Steuerdialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008.

<sup>345</sup> Vgl. dazu Kap 3.5.4.1.1. Liebhaberei und die verdeckte Ausschüttung; *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 75; ebenso *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 556.

<sup>346</sup> Rz 773 KStR 2001; Rz 776 KStR 2001.

<sup>347</sup> Rz 819 KStR 2001; Rz 1042 KStR 2001.

<sup>348</sup> Rz 614 KStR 2001; Rz 615 KStR 2001; Rz 919 KStR 2001; Vgl. dazu Kap 3.4.6. Verdeckte Ausschüttung im Verhältnis zum Privatvermögen.

<sup>349</sup> Rz 820 KStR 2001.

<sup>350</sup> *Pröll*, ÖStZ 2009/583, S 293.

zugerechnet wurden, bejahte der VwGH eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel in Höhe der Anschaffungskosten.<sup>351</sup>

### **3.4.7. Verdeckte Ausschüttung iVz § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG**

Die zu einem Aufwand der Immobilien GmbH führende verdeckte Ausschüttung ist von nicht abzugsfähigen Aufwendungen iSd § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG abzugrenzen.<sup>352</sup> Nur weil ein von der Immobilien GmbH getätigter Aufwand unter das Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG fällt, kommt es nicht automatisch zu einer verdeckten Ausschüttung.<sup>353</sup> Eine verdeckte Ausschüttung kommt in den Fällen nicht abzugsfähiger Aufwendungen nur dann in Betracht, wenn es dadurch automatisch auch zu Vermögenminderungen oder verhinderten Vermögenmehrungen auf Ebene der Immobilien GmbH causa societatis im Verhältnis zu ihren Gesellschaftern kommt.<sup>354</sup>

Wird durch die nicht abzugsfähigen Aufwendungen iSd § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit b und Z 3 EStG dem Anteilsinhaber kein geldwerter Vorteil zugewendet, ist eine verdeckte Ausschüttung auszuschließen.<sup>355</sup>

## **3.5. Ertragsteuerliche Liebhaberei**

### **3.5.1. Allgemeines**

Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte § 2 Abs 3 EStG als Gewinn bzw. Überschuss iSd § 2 Abs 4 EStG lässt sich ableiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung finden können, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen.<sup>356</sup> Andernfalls liegt Liebhaberei vor.<sup>357</sup>

---

<sup>351</sup> VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020 „Damit konnte bzgl. der Anschaffung der Yacht allenfalls im Rahmen des (seinerzeitigen) Anschaffungsvorganges selbst der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung erfüllt worden sein.“; *Wiesner*, RWZ 2008/69, 255 f.

<sup>352</sup> *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 245.

<sup>353</sup> *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG - Kommentar, § 8 Rz 336.

<sup>354</sup> *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG - Kommentar, § 8 Rz 336.

<sup>355</sup> *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG - Kommentar, § 8 Rz 341; Rz 761 KStR 2001.

<sup>356</sup> *Neuber*, ÖStZ 2001/86, 33; *Sadlo*, Lohn- und Einkommensteuer 2009<sup>10</sup>, zu § 2 EStG, S 56; ebenso *Hack/Wallner* in *Hack/Pernegger/Polster-Grüll/Zöchling*, Internationale Steuer-Fallstudien, S 578.

<sup>357</sup> Rz 102 EStR 2000; Rz 285 KStR 2001; RdW 1984, 122.

Der Begriff der "Liebhaberei" ist weder im EStG noch im KStG ausdrücklich geregelt.<sup>358</sup> Für den Bereich der Körperschaftsteuer ergibt sich die steuerliche Unbeachtlichkeit von Liebhabereiverlusten aus dem Verweis des § 7 Abs 2 KStG auf die Einkünfte-Definition des § 2 EStG,<sup>359</sup> wonach für die Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens vom Gesamtbetrag der Einkünfte iSd § 2 Abs 2 und Abs 3 EStG auszugehen ist.<sup>360</sup> Durch den Hinweis auf § 2 Abs 3 EStG wird für die Immobilien GmbH ausdrücklich sichergestellt, dass nur steuerbare Einkünfte iSd § 2 Abs 3 EStG bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind.<sup>361</sup>

Die Steuersubjekteigenschaft der Immobilien GmbH und der Gleichheitsgrundsatz<sup>362</sup> gebieten, dass die Grundsätze der Liebhaberei auch für den Bereich der Körperschaftsteuer zu beachten sind.<sup>363</sup> Der VfGH wendet die Liebhabereigrundsätze auch auf Körperschaften an.<sup>364</sup>

Unter welchen Voraussetzungen eine Tätigkeit ertragsteuerlich als Liebhaberei anzusehen ist, kommt es auf die Theorie der Liebhaberei an.<sup>365</sup> Es kommen folgende Theorien in Betracht:<sup>366</sup>

- Theorie der subjektiven Ertragsfähigkeit: Nach dieser Theorie begründet das Ertragsstreben eine Einkunftsquelle. Es sollen die Aufwendungen für die Einkommenserzielung von diesen der Lebensführung abgegrenzt werden. Weiters wird ausgeführt, dass es unbeachtlich ist, ob eine Betätigung objektiv ertragsbringend ist. Es genügt das Erzielenwollen von Erträgen.
- Theorie der objektiven Ertragsfähigkeit: Nach dieser Auffassung ist primär maßgebend, ob eine Betätigung strukturell ertragsbringend angelegt ist. Das subjektive Er-

---

<sup>358</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, S 316.

<sup>359</sup> *Lechner/Haunold/Tumpel*, FJ 11/1994, 238; *Lechner/Haunold/Tumpel*, FJ 1/1995, 13.

<sup>360</sup> Rz 332 KStR 2001.

<sup>361</sup> Rz 1242 KStR 2001; *Burgstaller* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 7 Rz 164.

<sup>362</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 72.

<sup>363</sup> Rz 332 KStR 2001; *Wiesner/Schneider/Kohler*, KStG, § 7 Rz 13; Pkt 3.1 LRL 1997; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>9</sup>, Rz 962; *Treer/Mayr*, ÖStZ Spezial - Der Salzburger Steuerdialog 2008, S 7; *Ruppe* in FS Wenger (1983), S 474 f.

<sup>364</sup> *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>9</sup>, Rz 961; *Wiesner*, RWZ 2007/103, 360; VfGH 22.9.1987, 86/14/0046; VfGH 20.10.2009, 2007/13/0029; VfGH 28.4.2009, 2006/13/0140; *Drauschbacher/Lattner*, ÖStZ 2009/1075, 543; SWK 11/2010, R 20.

<sup>365</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 3.

<sup>366</sup> VfGH 12.12.1991, V 53/91, V 107/91, V 175/91 ua.

tragstreben ist lediglich subsidiär von Bedeutung,<sup>367</sup> und zwar dann, wenn die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit kein eindeutiges Ergebnis bringt.<sup>368</sup> Diese Ansicht wird aus dem Institut des Verlustausgleichs nach § 2 Abs 2 EStG abgeleitet, dessen ausdrückliche gesetzliche Normierung erkennen lasse, dass grundsätzlich nur positive wirtschaftliche Ergebnisse unter den Begriff „Einkünfte“ fallen.

- Theorie des objektiven Ertrags: Diese Theorie besagt, dass für die Annahme der Liebhaberei entscheidend ist, dass tatsächlich Verluste auftreten, nicht aber aus welchen subjektiven oder objektiven Gründen.<sup>369</sup>
- Theorie der Erwerbstypizität: Nach dieser Auffassung sei steuerlich beachtliche Einkunftsquelle dadurch gekennzeichnet, dass die zu beurteilende Betätigung als erwerbstypisches Handeln und Wirken eingestuft werden kann. Es wird eine Reihe von Einzelmerkmalen herausgearbeitet, die gegen eine erwerbstypische Betätigung und somit gegen eine Einkunftsquelle sprechen.

### 3.5.2. Rechtsentwicklung

Der Gedanke, dass bei Körperschaften Liebhaberei vorliegen kann, war in Österreich längere Zeit strittig.<sup>370</sup> *Gassner*<sup>371</sup> verneinte das Vorliegen der Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften.<sup>372</sup> Begründet hat er seinen Standpunkt mit der Theorie der subjektiven Ertragsfähigkeit, wonach die Sphäre der Einkommenserzielung von jener der Lebensführung (persönlicher Neigung wie etwa Hobbys) auszugrenzen ist.<sup>373</sup> Im Grunde geht es bei der Liebhaberei um Aufwendungen für die Lebensführung.<sup>374</sup> Da den Kapitalgesellschaften als juristische Personen keine Aufwendungen für die Lebensführung entstehen können, kann die Liebhaberei mit der Rechtsnatur von Körperschaften nicht in Einklang gebracht werden.<sup>375</sup>

---

<sup>367</sup> VwGH 14.6.1988, 85/14/0159 (Rechtssatznummer 1).

<sup>368</sup> Mit Verweis auf VwGH 18.11.1987, 86/13/0132.

<sup>369</sup> *Wieser*, FJ 7/8/1988, 123.

<sup>370</sup> *Paukowitsch*, FJ 4/1988, 62; *Heinrich* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 66.

<sup>371</sup> *Gassner*, ÖStZ 1984/12, 148.

<sup>372</sup> Für die Rechtsprechung in Deutschland s.a. *Schuch*, SWK 35/36/1998, S 768.

<sup>373</sup> *Gassner*, ÖStZ 1984/12, 141 ff.

<sup>374</sup> Ebenso *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 70 f.

<sup>375</sup> *Gassner*, ÖStZ 1984/12, 141; aA *Jirkuff*, ÖStZ 1981/5/6, 59.

Andere Autoren<sup>376</sup> einschließlich der Finanzverwaltung stellten auf die Theorie der objektiven Ertragsfähigkeit ab, wonach, wie dargelegt wurde, nur diese Betätigungen als Einkunftsquelle in Betracht kämen, die auf Dauer gesehen objektiv geeignet sind, einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss iSd § 2 Abs 4 EStG zu erzielen.

Mit dem Erkenntnis vom 22.9.1987, 86/14/0046 hat sich der VwGH an die Anwendbarkeit der Theorie der objektiven Ertragsfähigkeit auf Körperschaften sowie an die Auffassung der Finanzverwaltung angeschlossen.<sup>377</sup> Da für die Ertragsfähigkeit objektive Merkmale entscheidend seien, könne eine Körperschaft nicht anders behandelt werden als eine natürliche Person.<sup>378</sup> Der VwGH lehnte damit die Theorie der subjektiven Ertragsfähigkeit ab und stellte ausschließlich auf die objektive Ertragsfähigkeit einer Betätigung ab.<sup>379</sup>

Im österreichischen Steuerrecht fand die Annahme der Liebhabereifähigkeit bei Kapitalgesellschaften im Rahmen des KStG hingegen eine deutliche Bestätigung durch den Gesetzgeber, indem der Charakter des § 7 Abs 3 KStG als Zurechnungsvorschrift klarer hervorgehoben wurde und daher eindeutig feststeht, dass nur steuerbare Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 und Z 3 sowie Z 5 bis Z 7 EStG der Einkunftsart des § 2 Abs 3 Z 3 zugerechnet und der Gewinnermittlung unterworfen werden können.<sup>380</sup>

Da sich die Rechtsprechung bei der Prüfung der Liebhabereifrage einzelfallbezogen erwies und dadurch Schlüsse auf andere Fälle schwierig zu ziehen waren, musste eine generelle Lösung gefunden und umgesetzt werden.<sup>381</sup> Dadurch kam es zur Liebhabereiverordnung Nr. I (kurzum LVO I) des BMF 18.5.1990, BGBl 1990/322.<sup>382</sup> Mit der LVO I verfolgte das BMF das Ziel, über die Prüfung der Liebhabereifrage Klarheit zu verschaffen.<sup>383</sup>

---

<sup>376</sup> Zorn, ÖStZ 1989/22, 262 f; Wiesner, RdW 1984, 152 f.

<sup>377</sup> Wiesner, RWZ 2007/103, 360; Heinrich in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 67; auch in diesem Sinne *Paukowitsch*, FJ 4/1988, 63 ff.

<sup>378</sup> Wiesner, RWZ 2007/103, 360.

<sup>379</sup> Wiesner, SWK 29/1988, S 226; Heinrich in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 67 ff; bezüglich der Auffassung des VfGH, Zorn, SWK 19/1995, S 418 "Auch der VfGH hat allerdings die ideale Abgrenzungsformel zur Unterscheidung dieser Betätigungen nicht gefunden und muss auf die Gewinnträchtigkeit einer Betätigung zurückgreifen."

<sup>380</sup> *Kofler* in *Urnik/Kofler*, *Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen*, S 110; ebenso *Lechner*, WBl 5/1988, S 139; *Burgstaller* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 7 Rz 164.

<sup>381</sup> *Doralt/Renner* in *Doralt* EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 313; VfGH 12.12.1991, V53/91; *Reichel/Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, *Die Einkommensteuer*<sup>47</sup>, § 2 EStG Rz 14.1.

<sup>382</sup> *Doralt/Renner* in *Doralt* EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 313.

<sup>383</sup> *Quantschnigg*, ÖStZ 1990/12/13, 138 f; Heinrich in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 69.

Abgehend von der bisherigen Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung des VwGH<sup>384</sup> welche die Maßgeblichkeit der objektivierten Ertragsfähigkeit vertraten, wurde durch die LVO I bei typischerweise ertragsorientierten Betätigungen das subjektive Ertragsstreben des Steuerpflichtigen als Abgrenzungsmerkmal in den Vordergrund gerückt, auf dessen Vorliegen allerdings anhand objektiver Umstände rückgeschlossen werden muss.<sup>385</sup>

Mit Erkenntnis vom 12.12.1991, V 53/91-15 ua hob der VwGH den Art I § 1 Abs 3 Z 1 und Art II der LVO I als gesetzwidrig auf.<sup>386</sup> Mit der am 15.1.1993 kundgemachten Verordnung, BGBl. Nr. 33/1993 wurde die LVO I neu gefasst und LVO II (kurzum LVO) erlassen.<sup>387</sup>

Bedingt durch zwei Erkenntnisse<sup>388</sup> wurden mit Erlass vom 27.11.1995 weitere Ergänzungen zur Liebhabereibeurteilung (AÖFV 1995/314) angekündigt.<sup>389</sup> Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3.7.1996, 93/13/0171 hat der VwGH seine bisherige Rechtsprechung kritisch durchleuchtet und in wesentlichen Punkten neu positioniert.<sup>390</sup> Das BMF hat der geänderten Rechtsauffassung Rechnung getragen und die LVO durch die Verordnung vom 28.11.1997, BGBl. II Nr. 358/1997 in einigen Punkten geändert.<sup>391</sup>

Im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise bei der Prüfung der Liebhaberei ist zur revidierten LVO die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997) ergangen.<sup>392</sup>

Die Liebhabereiverordnung ist im Bereich der Einkommensteuer,<sup>393</sup> der Körperschaftsteuer<sup>394</sup> und der Umsatzsteuer<sup>395</sup> anzuwenden.<sup>396</sup> Aus dem sachlichen Anwendungsbereich ausgenommen sind die in § 5 LVO angeführten Rechtsträger.<sup>397</sup>

### 3.5.3. Die von der LVO erfassten Betätigungen

---

<sup>384</sup> VwGH 22.9.1987, 86/14/0046; VwGH 6.11.1990, 90/14/0132; VwGH 23.10.1990, 90/14/0086; VwGH 22.5.1990, 87/14/0038; VwGH 14.6.1988, 85/14/0159.

<sup>385</sup> *Lechner/Haunold/Tumpel*, FJ 11/1994, S 238; ebenso *Herzog/Zorn*, RdW 1990, 265.

<sup>386</sup> VwGH 19.2.1992, 92/14/0016.

<sup>387</sup> *Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 13 (FN 10 und FN 11).

<sup>388</sup> VwGH 7.3.1995, B 301/94, VwGH 20.4.1995, 91/13/0143.

<sup>389</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, S 24; *Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 13 (FN 12).

<sup>390</sup> Pkt. 1.1 LRL 1997.

<sup>391</sup> *Wakounig/Kohler/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung<sup>9</sup>, S 40.

<sup>392</sup> *Wakounig/Kohler/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung<sup>9</sup>, S 38.

<sup>393</sup> Rz 102 EStR 2000.

<sup>394</sup> *Stoll*, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, S 246; Rz 332 KStR 2001.

<sup>395</sup> UStR 2000, S 1 f.

<sup>396</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, S 23, S 316, S 476.

<sup>397</sup> Pkt. 3.1 LRL 1997.

Betätigungen im Sinn der LVO sind Tätigkeiten und Rechtsverhältnisse im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich eines Steuerpflichtigen.<sup>398</sup> Liegt somit eine der Immobilien GmbH zurechenbare Betätigung - mangels Schaffung ihrer rechtlichen Voraussetzungen - gar nicht vor, dann ist die Ansicht, die Betätigungen diene der Einkunftserzielung der Immobilien GmbH, schon im Vorfeld der Liebhabereiprüfung zum Scheitern verurteilt.<sup>399</sup>

Die LVO differenziert zwischen:<sup>400</sup>

- Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle (Einkunftsquellenvermutung) nach § 1 Abs 1,
- Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei (Liebhabereivermutung) nach § 1 Abs 2,
- Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft nach § 1 Abs 3.

Die Immobilien GmbH kann sowohl Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle als auch solche mit Annahme von Liebhaberei ausüben.<sup>401</sup> Jedoch ist für die Immobilien GmbH Liebhaberei nur in den § 1 Abs 1 und § 1 Abs 2 Z 1 und Z 3 LVO angeführten Fällen denkbar.<sup>402</sup> § 1 Abs 2 Z 2 LVO ist hingegen wesensbedingt kein Anwendungsfall für Körperschaften, da die angeführten Tätigkeiten nur von einer natürlichen Person ausgeübt werden können.<sup>403</sup>

Die Anwendung der Verordnung wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst.<sup>404</sup> Ist ein solcher nicht gegeben, so ist die LVO auch bei Betätigungen mit Liebhabereivermutung iSd § 1 Abs 2 LVO grundsätzlich nicht anzuwenden.<sup>405</sup> Wenn die Beurteilung nach dem Gesamtbild der Betätigung ergibt, dass Liebhaberei vorliegt, dann ist die LVO auch in Gewinnjahren anzuwenden.<sup>406</sup>

### 3.5.3.1. Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle

---

<sup>398</sup> *Wakounig/Kohler/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung<sup>9</sup>, S 42.

<sup>399</sup> VwGH 30.10.1996, 94/13/0165.

<sup>400</sup> *Neuber*, ÖStZ 2001/86, 34; Pkt 2.1 LRL 1997.

<sup>401</sup> Rz 332 KStR 2001.

<sup>402</sup> Rz 332 KStR 2001.

<sup>403</sup> Rz 332 KStR 2001; *Heinrich* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 77; kritisch *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup> Rz 552.

<sup>404</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, S 27.

<sup>405</sup> *Atzmüller*, ÖStZ 1998/1/2, 13; *Wakounig/Kohler/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung<sup>9</sup>, S 43.

<sup>406</sup> Pkt 4.1 LRL 1997.

§ 1 Abs 1 LVO betrifft Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle (die große Vermietung). Hierbei wird angenommen, dass diese Betätigungen durch die Absicht, die anhand objektiver Umstände iSd § 2 Abs 1 LVO nachvollziehbar sein muss, veranlasst sind, einen Gesamtgewinn zu erzielen.<sup>407</sup> Bei solchen Vermietungen geht es gewöhnlich um die (unmittelbare oder mittelbare) Überlassung von Gebäuden mit mindestens drei Wohneinheiten gegen Entgelt, sofern es sich nicht um Wohnungseigentum oder (Mit-)Eigentum an Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten handelt.<sup>408</sup>

Wird während der entgeltlichen Überlassung eines Gebäudes Wohnungseigentum begründet, so wandelt sich die Tätigkeit in eine nach § 1 Abs 2 Z 3 LVO zu beurteilende Tätigkeit um (kleine Vermietung).<sup>409</sup>

### 3.5.3.1.1. Beurteilungseinheit

Das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht ist gemäß § 1 Abs 1 LVO für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.<sup>410</sup> Beurteilungseinheit bei den betrieblichen Einkünften ist der einzelne Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb unabhängig von der Rechtspersönlichkeit oder der Rechtsform des Steuerpflichtigen.<sup>411</sup>

Die Prüfung des Vorliegens einer Einkunftsquelle (Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb) iSd § 2 Abs 3 EStG ist auch bei Körperschaften iSd § 7 Abs 3 KStG vorzunehmen.<sup>412</sup> Die Tatsache, dass bei diesen Körperschaften alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, ändert nichts daran, dass zunächst verschiedene Quellen vorliegen, die jede für sich auf die Eignung, eine Einkunftsquelle darzustellen, zu prüfen sind.<sup>413</sup> Die getrennte Prüfung gilt auch dann, wenn verschiedene Einkunftsquellen aus demselben Wirtschaftszweig zu Einkünften innerhalb derselben Einkunftsart iSd § 2 Abs 3 EStG führen würden.<sup>414</sup>

---

<sup>407</sup> Ebenso Rz 1243 KStR 2001; *Rauscher/Grübler*, SWK 12/2002, S 368.

<sup>408</sup> Pkt 12.1 LRL 1997.

<sup>409</sup> *Neuhold/Karel*, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung<sup>3</sup>, S 193.

<sup>410</sup> ÖStZ 2011/754, 430; *Rauscher*, SWK 3/2004, S 75.

<sup>411</sup> Pkt 2.2.2 LRL 1997.

<sup>412</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, S 319.

<sup>413</sup> Rz 333 KStR 2001; *Stoll*, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, S 244 ff.

<sup>414</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 28; VwGH 29.7.1997, 96/14/0065.

### 3.5.3.1.2. Liebhabereibeurteilung

Der Gegenstand der Liebhabereibeurteilung ist bei der großen Vermietung die Gewinnerzielungsabsicht.<sup>415</sup> Bei der großen Vermietung hat die Abgabebehörde nachzuweisen, dass diese Betätigung nicht durch Gewinnerzielungsabsicht veranlasst war.<sup>416</sup> Die Gewinnerzielungsabsicht muss anhand objektiver Umstände iSd § 2 Abs 1 nachvollziehbar sein.<sup>417</sup> Jedes in § 2 Abs 1 LVO angeführte Kriterium ist zunächst für sich zu untersuchen, damit anhand des sich ergebenden Gesamtbildes beurteilt werden kann, ob von einer Einkunftsquelle auszugehen ist.<sup>418</sup> Die Kriterienprüfung der LVO ist eine demonstrative Aufzählung, die als Akt der Beweiswürdigung anzusehen ist.<sup>419</sup> Materiellrechtlich ist ab jenem Zeitpunkt vom Fehlen der (objektivierbaren) Gesamtgewinnsabsicht (und damit von Liebhaberei) auszugehen, zu dem der Abgabepflichtige hätte erkennen müssen, dass seine Betätigung niemals erfolbringend sein würde.<sup>420</sup>

### 3.5.3.1.3. Gesamtgewinn

Der Gesamtgewinn, der im steuertechnischen Sinn zu verstehen ist,<sup>421</sup> ist das Gesamtergebnis von der Begründung der Tätigkeit bis zu deren Beendigung unter Berücksichtigung der vorstehenden Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinne.<sup>422</sup>

### 3.5.3.1.4. Absehbarer Zeitraum

Nach § 2 Abs 3 LVO ist das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der

---

<sup>415</sup> Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 25.

<sup>416</sup> Rauscher/Grübler, SWK 2/2008, S 54.

<sup>417</sup> Rauscher, SWK 29/2004, S 838.

<sup>418</sup> Pkt 11.1 LRL 1997; Quantschnigg, ÖStZ 1990/12/13, 147.

<sup>419</sup> Doralt/Renner in Doralt EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 400.

<sup>420</sup> Rauscher, SWK 30/2010, S 910; Rauscher/Grübler, SWK 2/2008, S 54; Rauscher, UFSjournal 11/2010, 410; Renner, UFSjournal 2/2010, 52.

<sup>421</sup> Lechner/Haunold/Tumpel, FJ 12/1994, 281; Pkt 4.1 LRL 1997; Pkt 7.2.2 LRL 1997.

<sup>422</sup> Pkt 7.1 und 7.5 LRL 1997; Doralt/Renner in Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 375; Baldauf/Kanduth-Kristen / Laudacher/Lenneis/Marschner, EStG<sup>4</sup> (2011), § 2 Rz 235; aA VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140 iVm Doralt/Renner in Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 391.

entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).<sup>423</sup>

#### **3.5.3.1.5. Abgeschlossener Betätigungszeitraum**

Bei einem abgeschlossenen Betätigungszeitraum sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen, dh es ist keine Ertragsprognose über diese eingegrenzte Zeitspanne hinaus zu erstellen.<sup>424</sup> Ergibt sich auf Grund der Kriterienprüfung iSd § 2 Abs 1 LVO, dass die Vermietung in einer Art betrieben wird, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn erwarten lässt, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Vermietung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.<sup>425</sup>

Zur Frage nach der Abgrenzung zwischen der Unwägbarkeit und dem gewöhnlichen Risiko wird auf das Kapitel 3.5.3.2.5. „Abgeschlossener Betätigungszeitraum“ verwiesen.

#### **3.5.3.1.6. Anlaufzeitraum**

Der in § 2 Abs 2 angeführte Anlaufzeitraum gilt nicht für den Bereich der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden.<sup>426</sup> Das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist daher vom ersten Jahr an zu prüfen.<sup>427</sup>

#### **3.5.3.1.7. Prognoserechnung**

Das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist im Zweifelsfall vom Steuerpflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu belegen.<sup>428</sup> Die Prognoserechnung stellt eine Gegenüberstellung der prognostizierbaren marktkonformen Einnahmen und Ausgaben dar.<sup>429</sup> Ergibt sich aus der Prognoserechnung, dass kein Gesamtgewinn in absehbarem Zeitraum erwirtschaftet werden kann, liegt von vornherein Liebhaberei vor.<sup>430</sup>

---

<sup>423</sup> *Mehlhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch 2011, zu § 2 UStG, S 85.

<sup>424</sup> *Doralt/Renner* in *Doralt*, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 371.

<sup>425</sup> Pkt 6.3 LRL 1997.

<sup>426</sup> *Mehlhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch 2011, zu § 2 UStG, S 85.

<sup>427</sup> Pkt 9.8 LRL 1997; Pkt 12.1 LRL 1997; Pkt 12.2 LRL 1997.

<sup>428</sup> Pkt 12.4 LRL 1997.

<sup>429</sup> VwGH 30.3.2011, 2005/13/0148.

<sup>430</sup> *Wakounig/Kohler/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung<sup>9</sup>, S 46.

### 3.5.3.2. Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei

Zu den für die Immobilien GmbH in Betracht kommenden Betätigungen mit Annahme der Liebhaberei gehören Verlustbetätigungen, die:

- nach § 1 Abs 2 Z 1 LVO aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, entstehen.
- nach § 1 Abs 2 Z 3 LVO aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, dazu zählen die Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen, Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten (Quasi-Wohnungseigentum),<sup>431</sup> einzelne Bungalows, einzelne Appartements (Mietwohnungen), im Wohnverband befindliche Fremdenzimmer (bis zu zehn Betten), resultieren.<sup>432</sup> Die gewerbliche Beherbergung fällt nicht darunter.<sup>433</sup> Unter „Bewirtschaftung“ sind vor allem die Vermietung und die Untervermietung zu verstehen.<sup>434</sup> Die Zuordnung zur kleinen Vermietung erfolgt nur nach der Art des Wohnraumes.<sup>435</sup> Die Anzahl der bewirtschafteten Objekte ist unmaßgeblich.<sup>436</sup>

Der VwGH<sup>437</sup> bringt zum Ausdruck, dass mit dieser Präzisierung der Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei der Verordnungsgeber dem von ihm als solchen erkannten Willen des Gesetzgebers Rechnung trägt, die für die Einkunftsquelleneigenschaft entscheidende Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) in Fällen nicht anzunehmen, in denen bei entstehenden Verlusten die Betätigung nach der durch die Lebenserfahrung gestützten inneren Wahrscheinlichkeit überwiegend nicht einen solchen Totalgewinn bezweckt, weil sie im engen Zusammenhang mit durch bestimmte Wirtschaftsgüter manifestierten Lebensbereichen steht, die nicht in erster Linie der Erzielung einkommensteuerbarer Erträge dienen.

---

<sup>431</sup> Pkt 1. Protokoll über die Bundeseinkommensteuertagung 2004.

<sup>432</sup> *Doralt/Renner* in *Doralt*, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 526; *Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 122 f; VwGH 27.8.1998, 96/13/0041; VwGH 24.2.2011, 2007/15/0025.

<sup>433</sup> *Wakounig/Kohler/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung<sup>9</sup>, S 49.

<sup>434</sup> Pkt. 15a.1 LRL 1997.

<sup>435</sup> *Wakounig/Kohler/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung<sup>9</sup>, S 50.

<sup>436</sup> Pkt. 15a.3 LRL 1997.

<sup>437</sup> VwGH 5.5.1992, 92/14/0006.

Diese Zielvorstellung des Verordnungsgebers ist daher bei der Auslegung der Verordnung zu berücksichtigen. Weiters führt der VwGH aus, dass es keinem Zweifel unterliegt, dass eine Eigentumswohnung ein Wirtschaftsgut ist, das der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dient und sich deshalb nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet.

#### **3.5.3.2.1. Beurteilungseinheit**

Die Feststellung der Beurteilungseinheit durch das Finanzamt soll verhindern, dass positive und negative steuerliche Ergebnisse mehrerer Betätigungen, die nicht als eine einheitliche Betätigung zu beurteilen sind, zusammengerechnet werden („Verstecken von Verlusten“).<sup>438</sup>

#### **3.5.3.2.2. Liebhabereibeurteilung**

Der Beurteilungsgegenstand bei der kleinen Vermietung ist die einzelne Einkunftsquelle.<sup>439</sup> Dies ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im allgemeinen das einzelne Miethaus oder die einzelne Eigentumswohnung,<sup>440</sup> es sei denn, eine Mehrheit von Wohnungen wird einheitlich bewirtschaftet.<sup>441</sup> Die objektive Ertragsfähigkeit ergibt sich aus dem § 2 Abs 4 LVO und unterliegt nicht der Kriterienprüfung nach § 2 Abs 1 LVO.<sup>442</sup> Die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des durch die Liebhabereiverordnung geforderten Zeitraumes liegt nicht bei der Behörde, sondern bei der Immobilien GmbH, die die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft.<sup>443</sup>

#### **3.5.3.2.3. Gesamterfolg**

Ein positives Ergebnis ist der Gesamterfolg von der Begründung der Tätigkeit bis zu deren Beendigung unter Außerachtlassung etwaiger Veräußerungsüberschüsse.<sup>444</sup> Ergibt sich auf

---

<sup>438</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 22.

<sup>439</sup> Pkt 2.2.3 LRL 1997; *Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, EStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 229 f.

<sup>440</sup> Pkt 2.2.3 LRL 1997; *Wakounig/Kohler/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung<sup>9</sup>, S 42; *Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, EStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 230.

<sup>441</sup> *Renner*, DStZ 2008/17, 609; VwGH 21.11.2007, 2003/13/0032.

<sup>442</sup> VwGH 30.7.2002, 96/14/0116; *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 166.

<sup>443</sup> VwGH 28.10.2009, 2008/15/0070; VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036; VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162.

<sup>444</sup> *Lechner/Haunold/Tumpel*, FJ 12/1994, 284; kritisch *Atzmüller*, ÖStZ 1998/1/2, 6 ff; *Renner*, SWK 25/2009, S 750; kritisch *Beiser*, RdW 1997/3, 153 ff.

Grund der überprüften Prognose, dass nach der tatsächlichen Entwicklung in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamterfolg zu erwarten ist, so ist von Liebhaberei auszugehen (fehlende objektive Ertragsfähigkeit).<sup>445</sup>

Die LVO knüpft dabei an die steuerlichen Vorschriften an, wobei das unternehmensrechtliche Ergebnis, der betriebswirtschaftliche Erfolg sowie der Cashflow nicht maßgeblich sind.<sup>446</sup>

#### **3.5.3.2.4. Absehbarer Zeitraum**

Bei der kleinen Vermietung gilt nach § 2 Abs 4 LVO als absehbarer<sup>447</sup> Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).<sup>448</sup>

Ein Beobachtungszeitraum ist jedoch nicht unbedingt notwendig, wenn nach den besonderen Umständen des Einzelfalles die Erzielung eines positiven Ergebnisses in absehbarer Zeit von Anfang an nicht zu erwarten ist.<sup>449</sup>

#### **3.5.3.2.5. Abgeschlossener Betätigungszeitraum**

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen.<sup>450</sup> Wird eine Betätigung, für die ein Gesamtgewinn innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so ist entweder für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unabwägbarkeiten<sup>451</sup> vorliegen oder für den abgeschlossenen Zeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen, insbesondere privaten, Motiven beendet wird.<sup>452</sup>

---

<sup>445</sup> Doralt/Renner in Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 474; Neuhold/Karel, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung<sup>3</sup>, S 201.

<sup>446</sup> Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 508; Lechner/Haunold/Tumpel, FJ 12/1994, 281; VwGH 14.6.1988, 85/14/0159 (Rechtssatznummer 1).

<sup>447</sup> Renner, ÖStZ 2000/617, 307 f.

<sup>448</sup> VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162.

<sup>449</sup> Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 242; Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, § 2 Rz 300; Pkt 16.1.2 LRL 1997.

<sup>450</sup> Pkt 13.3 LRL 1997; SWK 25/2011, K 13.

<sup>451</sup> VwGH 27.4.2000, 99/15/0012; Pkt 13.2 iVm Pkt 6.2 LRL 1997.

<sup>452</sup> Doralt/Renner in Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 458; Pkt 13.3 LRL 1997.

Unwägbarkeiten (ungewöhnliche Verhältnisse) sind nur solche Ereignisse wie etwa Konkurs eines Vertragspartners,<sup>453</sup> höhere Gewalt<sup>454</sup> oder anormale wirtschaftliche Verhältnisse,<sup>455</sup> die das Ergebnis einer Betätigung negativ beeinflussen können, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel in keinem Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten eines Steuerpflichtigen stehen<sup>456</sup> sowie auf welche der Vermieter rasch wirtschaftlich sinnvoll reagiert,<sup>457</sup> wobei ein tatsächlicher Erfolg dieser Bemühungen jedoch nicht erforderlich ist.<sup>458</sup> Wenn die Vermietung aufgrund der Unwägbarkeit eingestellt wird, ist es auch zu prüfen, ob sich die Betätigung unter Außerachtlassung der Unwägbarkeiten und unter Annahme ihrer Fortführung als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte.<sup>459</sup>

Von Unwägbarkeiten sind gewöhnliche Risiken abzugrenzen: Diese fallen - wenn auch ungeplant - bei einer unternehmerischen Tätigkeit typischerweise an und sind daher ein Ausfluss des Unternehmerrisikos.<sup>460</sup>

### 3.5.3.2.6. Beobachtungszeitraum

Ist die zukünftige Entwicklung der Vermietung ungewiss, so ist die Betätigung so lange (etwa fünf bis acht Jahre) vom Finanzamt zu beobachten (Beobachtungszeitraum), bis sich mit einiger Sicherheit prognostizieren lässt, ob in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamterfolg zu erwarten ist.<sup>461</sup> Während dieses Beobachtungszeitraums kann die Abgabenbehörde gemäß § 200 BAO die Abgabe vorläufig festsetzen,<sup>462</sup> wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsver-

---

<sup>453</sup> VwGH 17.3.1999, 94/13/0167.

<sup>454</sup> VwGH 15.4.1975, 1296/73.

<sup>455</sup> Zorn, ÖStZ 1989/22, 266; aA SWK 28/2011, K 15.

<sup>456</sup> UFSF, GZ RV/0144-F/05 vom 10.10.2006.

<sup>457</sup> Rauscher, SWK 26/2003, S 644 f; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 166; Doralt/Renner in Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 365; Renner, SWK 10/2004, S 376.

<sup>458</sup> Doralt/Renner in Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 367 mwN; Renner, DStZ 2008/17, 607; weitere Voraussetzungen für Unwägbarkeiten in Rauscher, SWK 19/2004, S 630; Pkt 13.2 iVm Pkt 6.2 LRL 1997.

<sup>459</sup> VwGH 27.4.2000, 99/15/0012 „wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat.“; in diesem Sinne auch VwGH 3.7.2003, 99/15/0017.

<sup>460</sup> Renner, SWK 10/2004, S 376, Beispiele für gewöhnliche Risiken auf S 380: „Zahlungsschwierigkeiten des Mieters, wenn dessen wirtschaftliche Schwierigkeiten dem Vermieter bekannt sind.“ oder „Mietverzicht von Gesellschaftern bei Vermietung an die Kapitalgesellschaft in Sanierungsabsicht.“

<sup>461</sup> Neuhold/Karel, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung<sup>3</sup>, S 198; ähnlich Lechner/Haunold/Tumpel, FJ 1/1995, 7; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 169.

<sup>462</sup> Neuhold/Karel, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung<sup>3</sup>, S 196 f „Bei der „großen Vermietung“ ist grundsätzlich keine vorläufige Veranlagung zulässig, weil nicht die objektive Ertragsfähigkeit entscheidend ist, sondern die nachvollziehbare Gesamtüberschusserzielungsabsicht.“; Ausnahmen davon in Rauscher, SWK 12/2005, S 429.

fahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.<sup>463</sup>

Ein solcher Beobachtungszeitraum ist jedoch entbehrlich, wenn nach den besonderen Umständen des einzelnen Falles die Erzielung eines Gesamterfolges in einem absehbaren Zeitraum von vornherein aussichtslos erscheint.<sup>464</sup>

### 3.5.3.2.7. Prognoserechnung

Hinsichtlich des Beurteilungszeitraums für die Feststellung, ob eine ertragsfähige Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, ist, da es auf das Ergebnis der Totalperiode ankommt, grundsätzlich eine prospektive Betrachtung erforderlich, die sich freilich mit Prognoserechnungen begnügen muss.<sup>465</sup> Die Prognoserechnung hat eine Gegenüberstellung der prognostizierbaren Einnahmen und Ausgaben unter Heranziehung fiktiver marktconformen Mieten zu enthalten.<sup>466</sup> Wird die Prognoserechnung von der Immobilien GmbH nicht erbracht oder kann sie diesen Nachweis nicht erbringen, so ist die Vermietung von Beginn an Liebhaberei (Insgesamt-Liebhaberei).<sup>467</sup>

### 3.5.3.2.8. Änderung der Bewirtschaftung

Wenn bei der kleinen Vermietung kein Gesamterfolg tatsächlich zu erwarten ist, so ist von Vorliegen von Liebhaberei bis zu einer Änderung der Bewirtschaftung auszugehen.<sup>468</sup> Als Änderung der Bewirtschaftung gilt nur eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements,<sup>469</sup> die dazu führt, dass entweder ein Übergang in große Vermietung stattfindet oder nunmehr positive Ergebnisse zu erwarten sind, also die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet wird.<sup>470</sup> Die Frage, ob eine bestimmte Bewirtschaftungsart geändert oder beibehalten wurde, ist anhand einer von vornherein erstellten realistischen Prognoserechnung zu beurtei-

---

<sup>463</sup> Lechner/Haunold/Tumpel, FJ 1/1995, 9 f; Rauscher, SWK 26/2003, S 646.

<sup>464</sup> Doralt/Renner in Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 474; Pkt 16.1.2 LRL 1997.

<sup>465</sup> Lechner/Haunold/Tumpel, FJ 1/1995, 13; Pkt. 16.2.3 LRL 1997.

<sup>466</sup> VwGH 30.3.2011, 2005/13/0148; Neuhold/Karel, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung<sup>3</sup>, S 205, wonach die Bruttorenditen zu errechnen sind; bezüglich Bruttorendite s.a. FLD Wien, NÖ, Bgld, SWK 16/2001, S 452 und Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, EStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 241.

<sup>467</sup> Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 168.

<sup>468</sup> Doralt/Renner in Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 475.

<sup>469</sup> VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227.

<sup>470</sup> Pkt 17.1 LRL 1997.

len.<sup>471</sup> Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftung hat eine neue Liebhabereibeurteilung zu erfolgen.<sup>472</sup>

### **3.5.3.3. Betätigungen iSd § 1 Abs 3 LVO**

Auf die Immobilien GmbH findet die unwiderlegbare Einkunftsquelleneigenschaft gemäß § 1 Abs 3 LVO Anwendung, wonach Liebhaberei nicht vorliegt, wenn eine verlustbringende Betätigung, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamttrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.<sup>473</sup>

### **3.5.4. Steuerliche Folgen aus der Feststellung von Liebhaberei**

#### **3.5.4.1. Auf Ebene der Kapitalgesellschaft**

Die Zurechnungsvorschrift nach § 7 Abs 3 KStG schließt nicht aus, dass die Immobilien GmbH steuerrechtlich einen außerbetrieblichen Vermögensbereich haben kann.<sup>474</sup> Dazu gehören Wirtschaftsgüter, die nicht der Einkunftserzielung dienen (z.B. Wirtschaftsgüter, die im Rahmen einer Liebhabereitätigkeit verwendet werden).<sup>475</sup> Die mit der Liebhabereitätigkeit verbundenen Verluste sind steuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig.<sup>476</sup> Die dadurch erzielten Einnahmen sind steuerlich unbeachtlich, da sie nicht innerhalb einer der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG anfallen.<sup>477</sup>

Die Besteuerung der Veräußerungsüberschüsse für Wirtschaftsgüter des Privatvermögens tritt nur nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 27, 29 und 30 EStG ein.<sup>478</sup>

---

<sup>471</sup> VwGH 21.12.1999, 95/14/0116.

<sup>472</sup> VwGH 21.11.2007, 2003/13/0032.

<sup>473</sup> Pkt 18.1 bis Pkt 18.3 LRL 1997; Pkt 19.1 bis Pkt 19.4 LRL 1997.

<sup>474</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, S 317.

<sup>475</sup> Rz 613 KStR 2001.

<sup>476</sup> Rz 285 KStR 2001 iVm Rz 102 EStR 2000.

<sup>477</sup> Rz 1242 KStR 2001; *Tumpel*, Fachlexikon Steuern, Stichwort „Liebhaberei“; UFSW, GZ RV/2459-W/09 vom 1.6.2011.

<sup>478</sup> Rz 611 KStR 2001; Rz 613 KStR 2001; Rz 877 KStR 2001; RdW 2008/564, 609; aA *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, § 7 Rz 32 und *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 85.

Wenn ein Wirtschaftsgut nach der Anschaffung zunächst der betrieblichen Vermögenssphäre zuzuordnen ist, und diese Vermögenssphäre in der Folge verlässt, liegt eine Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG vor, eine spätere betriebliche Nutzung führt demzufolge zu einer Einlage gemäß § 6 Z 5 EStG.<sup>479</sup> Nach § 6 Z 4 EStG sind die Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Gemäß § 6 Z 5 EStG sind die Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung zu erfassen.

Von einem Wechsel von Liebhaberei zur Einkunftsquelle ist nicht im Falle der Anpassung an geänderte Marktverhältnisse oder der Setzung von Verbesserungsmaßnahmen mit dem Ergebnis, dass damit ein positiver Gesamterfolg früher wahrscheinlich wird, die Rede, sondern nur dann, wenn eine bisher nicht ertragsfähige Betätigung so geändert wird, dass in Hinkunft eine Ertragserzielungsmöglichkeit vorliegen wird.<sup>480</sup>

Bei einem Wechsel von Liebhaberei zur Einkunftsquelle lässt das Gesetz auch eine Auslegung zu, die in solchen Fällen erlaubt, die gewinnträchtige Veränderung der Wirtschaftsführung ebenso zu werten und die Tätigkeit insgesamt als Einkunftsquelle zu beurteilen oder zumindest jenen Teil des Aufwandes einer zunächst nicht genügend nachhaltig entfalteten Tätigkeit zu berücksichtigen, der nach Vornahme der Veränderung wirksam bleibt.<sup>481</sup>

#### **3.5.4.1.1. Liebhaberei und die verdeckte Ausschüttung**

Eine verdeckte Ausschüttung ist nur dann möglich, wenn dadurch das Einkommen der Immobilien GmbH gemindert wird.<sup>482</sup> Nun kann das Einkommen der Immobilien GmbH in jenen Fällen nicht gemindert werden, in denen sich Vorgänge außerhalb der steuerlich beachtlichen Einkommenssphäre einer Immobilien GmbH abspielen.<sup>483</sup> Da die Liebhaberei aber außerhalb der steuerlich beachtlichen Einkommenssphäre liegt, käme dabei eine verdeckte Ausschüttung nicht in Betracht.<sup>484</sup> Somit ist die Liebhabereibeurteilung der Annahme einer verdeckten Aus-

---

<sup>479</sup> Rz 613 KStR 2001; Rz 877 KStR 2001; Zorn, ÖStZ 1989/22, 273.

<sup>480</sup> Lechner/Haunold/Tumpel, FJ 1/1995, 13 f.

<sup>481</sup> VfGH 7.3.1995, B 301/94.

<sup>482</sup> Rz 1030 KStR 2001; Rz 784 KStR 2001; Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger/Schlager, SWK-Spezial „Körperschaftsteuer 2010“, S 141 „Soweit das Vorliegen eines Liebhabereibetriebes von der verdeckten Ausschüttung nicht beeinflusst wird, stellt der Liebhabereibetrieb keine Einkunftsquelle dar; dem Einkommen der Gesellschaft ist die verdeckte Ausschüttung nicht zuzurechnen. Entsteht der Liebhabereibetrieb hingegen durch die verdeckte Ausschüttung, liegt eine Einkunftsquelle vor; das Einkommen ist entsprechend zu berichtigen.“

<sup>483</sup> Pröll, ÖStZ 2009/583, 289; Kirchmayr in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, S 124 f.

<sup>484</sup> Heinrich in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 87.

schüttung logisch vorgeordnet.<sup>485</sup> Die Liebhaberei betrifft auf der ersten Stufe den Umfang des steuerlich relevanten Einkommens.<sup>486</sup> Das Instrument der verdeckten Ausschüttung hilft auf der zweiten Stufe, das Einkommen richtig zu ermitteln.<sup>487</sup> Aus diesem Grund schließen sich auf der Ebene der Immobilien GmbH die Liebhaberei und die verdeckte Ausschüttung gegenseitig aus.<sup>488</sup> Dessen ungeachtet sind allfällige verdeckte Ausschüttungen bei der Gesamtgewinnermittlung für Zwecke der Liebhabereibeurteilung zu berücksichtigen, da sich die Erfolgsermittlung für Zwecke der Einordnung einer Tätigkeit als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei am gesetzgeberischen Konzept der Einkommensermittlung im EStG bzw. im KStG, worunter das Rechtsinstitut der verdeckten Ausschüttung fällt, zu orientieren hat.<sup>489</sup>

Ist die Tätigkeit der Immobilien GmbH nur deshalb verlustbringend, weil Geschäftsbeziehungen zum Gesellschafter bestehen und der Gesellschafter für an ihn erbrachte Leistungen ein zu geringes Entgelt bezahlt (oder der Gesellschafter für Leistungen an die Gesellschaft ein überhöhtes Entgelt verrechnet), liegt keine Liebhaberei, sondern eine verdeckte Ausschüttung vor.<sup>490</sup>

#### 3.5.4.2. Auf Ebene der Gesellschafter

Die Feststellung von Liebhaberei bei der Immobilien GmbH schließt nicht die Besteuerung der Gesellschafter aus.<sup>491</sup> Aufgrund des Trennungsprinzips sind die Immobilien GmbH und

---

<sup>485</sup> Rz 335 KStR 2001; Rz 614 KStR 2001 „Ob ein Wirtschaftsgut (zB eine Wohnung) dem außerbetrieblichen Bereich einer Körperschaft, die den Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermittelt zuzurechnen ist, resultiert aus der Überlegung, ob dieses Wirtschaftsgut der Einkunftszielung dient oder nicht. Ob hingegen eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, resultiert aus der Überlegung, ob die Gesellschaft einem Gesellschafter Vorteile zuwendet, die sie einer gesellschaftsfremden Person nicht zuwenden würde.“

<sup>486</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 74.

<sup>487</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, S 325.

<sup>488</sup> Rz 763 KStR 2001; Rz 335 KStR 2001; kritisch *Urtz* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen, S 301 „Es ist vielmehr davon auszugehen, dass - sofern man Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften für möglich hält - beide Institute nebeneinander denkbar sind. Dafür spricht die gleiche Funktion der Liebhaberei und der vGA: In beiden Fällen geht es nämlich darum, die Sphäre der Einkommenserzielung von jener der Einkommensverwendung abzugrenzen.“

<sup>489</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 75; ebenso *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 556.

<sup>490</sup> *Herzog*, RdW 1992, 256 f; Rz 335 KStR 2001.

<sup>491</sup> Rz 752 KStR 2001 „Daraus ist zu schließen, dass auf Ebene des Empfängers unabhängig von der Situation bei der Körperschaft eigenständig zu untersuchen ist, ob Einkünfte vorliegen oder nicht.“; Rz 763 KStR 2001 „Liebhaberei und verdeckte Ausschüttung schließen sich auf der Ebene der Körperschaft gegenseitig aus, auf der Ebene des Anteilsinhabers kann hingegen eine Vorteilszuwendung gegeben sein“; Rz 834 KStR 2001 „Andererseits ist zwischen der Behandlung bei der Körperschaft und jener beim Empfänger nicht erforderlich eine betragliche und zeitliche Verknüpfung, Verknüpfung mit einer tatsächlichen Einkommensminderung, verfahrensrechtliche Bindung. Die unterschiedliche zeitliche Verknüpfung ergibt sich schon alleine aus der möglichen unterschiedlichen Gewinnermittlungsart bei der Körperschaft und beim Anteilsinhaber und führt dadurch auch

ihre Gesellschafter zwei verschiedene Steuersubjekten, deren Besteuerung unabhängig voneinander erfolgt.<sup>492</sup> Darüber hinaus besteht zwischen dem Körperschaftsteuerverfahren betreffend die Immobilien GmbH und dem Einkommensteuerverfahren betreffend die Gesellschafter der Immobilien GmbH keine Bindung, insbesondere auch nicht in der Frage der Feststellung bzw. Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen.<sup>493</sup> Zusammengefasst bedeutet dies, dass auch bei Vorliegen von Liebhaberei auf Ebene der Immobilien GmbH beim Gesellschafter Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG<sup>494</sup> gegeben sein können, wenn die Liebhabereitätigkeit im Interesse der Gesellschafter liegt bzw. wenn dem Gesellschafter aus der Nutzung der Liebhabereiwirtschaftsgüter Vermögensvorteile zugewendet wurden.<sup>495</sup> Die Höhe der Einkünfte des Gesellschafters iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG wird durch die vom Gesellschafter gezahlten Mietentgelte gemindert, die bei der Immobilien GmbH zu keinen Einkünften führen.<sup>496</sup>

Wird dagegen der Verlustbetrieb von der Immobilien GmbH im Interesse der Allgemeinheit geführt, scheidet die Annahme eines sonstigen Bezuges an den Gesellschafter iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG aus.<sup>497</sup>

Wenn die Immobilien GmbH, deren Tätigkeit Liebhaberei darstellt, auf einen Ertrag im Interesse ihrer Gesellschafter in den Geschäftsbeziehungen mit diesen verzichtet und dies die Immobilien GmbH bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers iSd § 25 GmbHG nicht akzeptieren könnte, stellt dieser Ertragsverzicht bei einer konkreten Vorteilszuwendung jedoch einen einer verdeckten Ausschüttung vergleichbaren sonstigen Bezug gemäß 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG dar.<sup>498</sup>

### **3.5.5. Liebhaberei und die verdeckte Ausschüttung an der Wurzel**

---

bei Betrachtung nach Besteuerungszeiträumen zu unterschiedlichen betragsmäßigen Auswirkungen.“; Rz 833 KStR 2001; Rz 335 KStR 2001; *BMF*, RdW 1995, 85.

<sup>492</sup> *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, § 8 Rz 14.

<sup>493</sup> VwGH 9.11.1994, 91/13/0068.

<sup>494</sup> Die Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG unterliegen der Kapitalertragsteuer nach § 93 Abs 1 und Abs 2 Z 1 EStG. Gemäß § 27a Abs 1 EStG beträgt die Kapitalertragsteuer 25%. Die Immobilien GmbH muss nach § 95 Abs 3 EStG KESt iHv 25% abziehen und gemäß § 96 Abs 1 Z 1 lit a EStG abführen. Dadurch sind nach § 97 Abs 1 EStG die Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG endbesteuert.

<sup>495</sup> *BMF*, RdW 1995, 85; Rz 335 KStR 2001; Rz 614 KStR 2001; Rz 763 KStR 2001; Rz 1030 KStR 2001; keine Kosten im Interesse der Gesellschafter s.a. *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>15</sup>, § 8, Stichwort "Gesellschafterversammlung."

<sup>496</sup> Pkt 2.4 Salzburger Steuerdialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008.

<sup>497</sup> Rz 1030 KStR 2001; *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 154; *Gassner*, ÖStZ 1984/12, 145.

<sup>498</sup> *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8, Stichwort "Liebhaberei".

Unabhängig davon, dass die Liebhaberei und die verdeckte Ausschüttung an der Wurzel Gemeinsamkeiten aufweisen, bestehen Unterschiede zwischen den beiden Instituten. Nachstehend werden die Gemeinsamkeiten und die Differenzen hervorgehoben.

Zu den Gemeinsamkeiten gehören, dass sowohl Liebhaberei als auch das steuerneutrale Vermögen (verdeckte Ausschüttung an der Wurzel) zur einkünfteirrelevanten Sphäre der Immobilien GmbH gehören und keine Einkunftsquelle sind, die Besteuerung der Veräußerungsüberschüsse für Wirtschaftsgüter der einkommensteuerlich unbeachtlichen Privatsphäre nur nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 27, 29 und 30 EStG eintritt sowie dabei der Ausschluss aus dem Anwendungsbereich des Umsatzsteuergesetzes gilt.<sup>499</sup>

Da die Liebhabereibeurteilung schon beim Einkünftebegriff des § 7 Abs 3 KStG iVm § 2 Abs 3 EStG ansetzt<sup>500</sup> bzw. die Tätigkeiten müssen zu betrieblichen steuerpflichtigen Einkünften führen,<sup>501</sup> ist für die Feststellung der Liebhaberei von Bedeutung, ob die kleine Vermietung auf Dauer zu Verlusten führt (§ 2 Abs 4 LVO) bzw. dass kein Gesamtgewinn innerhalb von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) erwirtschaftet wird (fehlende objektive Ertragsfähigkeit).<sup>502</sup>

Im Gegensatz dazu erfolgt die Verschiebung in das steuerneutrale Vermögen der Immobilien GmbH (verdeckte Ausschüttung an der Wurzel) aufgrund der durch die Gesellschaft getätigten Anschaffung/Herstellung von repräsentativen oder speziell auf die konkreten Bedürfnisse des Anteilsinhabers zugeschnittenen<sup>503</sup> Wohnobjekten,<sup>504</sup> die für dessen private Nutzung be-

---

<sup>499</sup> Rz 285 KStR 2001; Rz 344 KStR 2001; Rz 611 KStR 2001; Rz 613 KStR 2001; Rz 919 KStR 2001; Pkt 2.4 Salzburger Steuerialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008; *Heinrich* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 84; vorweg die umsatzsteuerliche Behandlung, da es dabei um einen generellen Vergleich handelt: § 2 Abs 5 Z 2, § 28 Abs 5 Z 4 UStG iVm § 6, § 1 Abs 2 Z 3 und § 2 Abs 4 LVO (Unionskonforme Interpretation: Art 135 Abs 1 Buchstabe 1 der MwStSystRL bzw. Steuerbefreiung iVm Art 137 Abs 1 Buchstabe d der MwStSystRL bzw. keine Option zur Steuerpflicht); *Pernegger*, ÖStZ 2001/168, 89; Rz 1914 UStR 2000; Rz 1912a UStR 2000.

<sup>500</sup> *Kofler* in *Urnik/Kofler*, Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, S 123.

<sup>501</sup> *Sulz* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen<sup>1</sup>, Art IV § 23, Rz 7.

<sup>502</sup> *Neuhold/Karel*, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung<sup>3</sup>, S 201.

<sup>503</sup> UFSG, GZ RV/0779-G/07 vom 23.2.2009 „beträchtliche Baukosten (Einrichtung eines Wohngebäudes in moderner Architektenbauweise samt Pool)“; Pkt 2.4 Salzburger Steuerialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008 „Luxusvilla mit extravaganter Ausstattung“; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002 „attraktiver Standort“; VwGH 20.6.2000, 98/15/0169 „luxuriöse Penthousewohnung“; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083 „exorbitant hohen Investitionskosten“; UFSW, GZ RV/0743-W/07 vom 18.1.2008 „kostspielig umgebaut.“

<sup>504</sup> *König/Stangl*, „Außerbetriebliche Sphäre“ von Kapitalgesellschaften, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, S 74 „Diese Grundsätze sollen nicht nur für Wohnimmobilien gelten, sondern generell für die Anschaffung und Herstellung von Luxusgütern, wie zB einer Luxuswohnung oder von Schwimmbädern, Saunas, Sportanlagen und Pferden.“; *Heinrich* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 92; *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 155; *Rabel/Kofler*, ÖStZ

stimmt sind.<sup>505</sup> Die Begründung der Finanzverwaltung besteht darin, dass diese Wohnimmobilien, trotz der Fremdüblichkeit des vom Gesellschafter gezahlten Nutzungsentgeltes und angesichts der Anpassung an dessen Bedürfnisse sowie der Luxusausstattung, nicht weiter fremdüblich vermietbar sind, da eine anderweitige betriebliche Nutzung durch die Immobilien GmbH ausgeschlossen ist.<sup>506</sup> Darüber hinaus setzt der VwGH für die Zuordnung zum steuerneutralen Vermögen als zusätzliches Kriterium voraus, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung der Luxuswohnung dem Fremdvergleich nicht standhält.<sup>507</sup>

Bei der Liebhaberei sind auf Ebene der Immobilien GmbH etwaige verdeckte Ausschüttungen bei der Gesamtgewinnermittlung für Zwecke der Liebhabereibeurteilung in Erwägung zu ziehen.<sup>508</sup> Wiederum werden die verdeckten Ausschüttungen bei der Überprüfung des Vorliegens der einkünfteirrelevanten Sphäre<sup>509</sup> der Immobilien GmbH nicht geprüft.<sup>510</sup>

Auf Ebene des Gesellschafters kommt es im Falle der Liebhaberei zu verdeckten Ausschüttungen, nur wenn dem Gesellschafter Vorteile zugewendet wurden.<sup>511</sup> Wenn der Verlustbetrieb von der Immobilien GmbH im Interesse der Allgemeinheit betrieben wird, geht die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ins Leere.<sup>512</sup> Im Gegensatz dazu wird bei einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel immer von einem sonstigen Bezug iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG<sup>513</sup> ausgegangen, da dem Gesellschafter Vorteile zugewendet werden.<sup>514</sup> Rechtsfolgen sind: entweder Verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen der fremdüblichen Miete und dem tatsächlich bezahlten Mietentgelt (Ansicht des VwGH)<sup>515</sup> im Falle fremdüblicher Nutzungsüberlassung oder verdeckte Ausschüttung in Höhe der Anschaffung/Herstellungskosten des Wohnobjektes (Ansicht der Finanzverwaltung,<sup>516</sup> wonach die Fremdüblichkeit des Mietvertrags belanglos ist).<sup>517</sup>

Die Zuordnung des Wohnobjektes zum außerbetrieblichen Vermögen<sup>518</sup> der Immobilien GmbH schließt eine Überprüfung nach Maßstäben der Liebhabereiverordnung aus, da es sich

---

2009/916, 459 f; *Stangl*, ÖStZ 2005/71, 43; *Kofler* in *Urnik/Kofler*, Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, S 116 f.

<sup>505</sup> VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; Rz 819 KStR 2001.

<sup>506</sup> Pkt 2.4 Salzburger Steuerdialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008.

<sup>507</sup> VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003.

<sup>508</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 75.

<sup>509</sup> Damit ist die „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ gemeint.

<sup>510</sup> *Kirchmayr* in *Leitner (Hrsg)*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, S 112; *Urtz*, GeS 2007/9, S 400.

<sup>511</sup> Rz 335 KStR 2001.

<sup>512</sup> Rz 1030 KStR 2001.

<sup>513</sup> Rz 781 KStR 2001; Rz 6148 EStR 2000.

<sup>514</sup> Rz 614 KStR 2001; Rz 615 KStR 2001; Rz 773 KStR 2001; Rz 1042 KStR 2001.

<sup>515</sup> VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; *Wiesner*, RWZ 2000/74, 229.

<sup>516</sup> Pkt 2.4 Salzburger Steuerdialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008.

<sup>517</sup> Vgl. dazu Kap 3.3.4.3.2. Auf der Ebene der Gesellschafter.

<sup>518</sup> Damit ist „die verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ gemeint.

dabei um Aufwendungen zur Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse des Gesellschafters handelt.<sup>519</sup>

### **3.5.6. Liebhaberei iVz § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG**

Werden Wirtschaftsgüter im Rahmen eines Liebhabereibetriebes genutzt und sind sie schon deswegen der außerbetrieblichen Sphäre einer Immobilien GmbH zuzurechnen, erübrigt sich - auch bei formalem Erfüllen des Tatbestandes des § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG - eine weitere Zuordnung zur einkünfteirrelevanten Sphäre.<sup>520</sup> Somit ist zuerst die Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle zu klären.<sup>521</sup> Wird die Einkunftsquelleneigenschaft bejaht, kann erst in einem zweiten Schritt die Betriebsbezogenheit dieser Aufwendungen überprüft werden und gegebenenfalls die Abzugsfähigkeit nach § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit b und Z 3 EStG verneint werden.<sup>522</sup>

### **3.5.7. Die Umsetzung der Bestimmungen der LVO in die Praxis**

#### **3.5.7.1. Erkenntnis VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140**

Im angesprochenen Urteil<sup>523</sup> handelte es sich um eine GmbH, welche einen Liegenschaftsanteil in Wien erwarb. Nach Fertigstellung des Bauvorhabens wurde eine Wohnung auf dem auf der Liegenschaft errichteten Gebäude mit Verlust vermietet. Die Prognoserechnung der GmbH erwies sich als falsch (unrichtige Miete, unrichtige Zinsen, falsche AfA, falsche 1/10 Abschreibung). Die vom Prüfer erstellte Prognoserechnung unter Berücksichtigung des absehbaren Zeitraums von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung oder 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen iSd § 2 Abs 4 LVO wies einen Ausgabenüberschuss auf. Da die Kapitalgesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, stellt die Wohnung jedenfalls

---

<sup>519</sup> VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002 „Im Hinblick darauf (auf die Zuordnung des Wirtschaftsgutes zur einkünfteirrelevanten Sphäre der Immobilien GmbH) erübrigt sich ein Eingehen auf die Frage, ob die Betriebsvermögens-eigenschaft des Gebäudeteiles auch wegen des Vorliegens von Liebhaberei verneint werden durfte.“; VwGH 6.7.2011, 2006/13/0039; Vgl. dazu Kap 3.3.4.2. Nichtabzugsfähigkeit der Ausgaben iSd § 12 KStG.

<sup>520</sup> Heinrich in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 108.

<sup>521</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, S 320; Dies muss meiner Meinung nach auch für das Verhältnis der verdeckten Ausschüttung an der Wurzel zum § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG gelten, da die besonders repräsentativen oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellten Gebäude, die für dessen private Nutzung bestimmt sind, keine Einkunftsquelle iSd Salzburger Steuerdialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008 sind.

<sup>522</sup> Rz 336 KStR 2001; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG - Kommentar, § 7 Rz 73; Rz 1193 KStR 2001 iVm Rz 4763 EStR 2000.

<sup>523</sup> VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140; wobl 2009/134, 360.

Betriebsvermögen dar und wäre im Fall einer Veräußerung ein Veräußerungsgewinn steuerlich zu erfassen. Dennoch waren konkrete Maßnahmen zur Veräußerung allerdings von der GmbH nicht gesetzt worden. Daher gelange der VwGH zur Ansicht, dass im Beschwerdefall ein Veräußerungsgewinn in die Prognoserechnung nicht einzubeziehen ist.<sup>524</sup> In diesem Fall ist der VwGH, unter der Berücksichtigung der Gesamtumstände wie etwa Vermietung mit Verlust, falsche Prognoserechnung, keine Veräußerungsmaßnahmen für die Liegenschaft, vom Vorliegen von Liebhaberei ausgegangen.<sup>525</sup> Als Folge davon wurden die erzielten Mieterlöse der GmbH aus der Gewinnermittlung neutralisiert, die geltend gemachten Aufwendungen ausgeschieden sowie außerbilanzmäßig hinzugerechnet.

Jedoch kann die Immobilien GmbH einen steuerlichen Vorteil haben, wenn sie, gleichgültig ob geplant oder nicht, außerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren die Liegenschaft veräußern sollte, da der Immobilien GmbH steuerlich neutrales Privatvermögen zugesprochen wurde und Besteuerung der Veräußerungsüberschüsse für Wirtschaftsgüter des Privatvermögens nur nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 27, 29 und 30 EStG eintreten kann.<sup>526</sup> Auch unter diesem Aspekt sind nämlich natürliche und juristische Personen gleich zu behandeln, sodass die unbedingte Steuerhängigkeit von Veräußerungserlösen von aus dem Privatvermögen stammenden Wirtschaftsgütern nicht Platz greift.<sup>527</sup>

### **3.6. Missbrauch**

#### **3.6.1. Begriffbestimmung**

Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs 1 BAO<sup>528</sup> versteht der VwGH in ständiger Rechtsprechung eine solche

---

<sup>524</sup> Doralt/Renner in Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rz 391; Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, EStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 285; Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG - Kommentar, § 7 Rz 162; Renner, UFSjournal 2/2010, 57 (FN 104).

<sup>525</sup> RdW 2009/468, 496.

<sup>526</sup> Rz 613 KStR 2001; Rz 877 KStR 2001; RdW 2009/468, 496; Renner, SWK 25/2009, S 750; kritisch Stangl, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 148 f „Diese Auffassung scheint nicht zutreffend, zumal durch die Zurechnungsvorschrift des § 7 Abs 3 KStG ausgeschlossen ist, dass eine Kapitalgesellschaft andere Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Für die steuerliche Behandlung der Veräußerung von Wirtschaftsgütern der einkünfteirrelevanten Sphäre kann sich daher nur die Frage stellen, ob das Veräußerungsergebnis entweder zu steuerpflichtigen Einkünften aus Gewerbebetrieb führt oder körperschaftsteuerlich gänzlich irrelevant ist.“

<sup>527</sup> Renner, SWK 25/2009, S 750.

<sup>528</sup> Rz 1047 KStR 2001 „Die Regelung des § 22 BAO kommt nämlich nur bei einer Umgehung österreichischer Abgaben iSd § 3 BAO bzw. sofern sich dies aus dem Gemeinschaftsrecht ergibt – von Abgaben anderer Mitgliedstaaten der EU - nicht aber bei einer zur Umgehung von Steuern außerhalb des Gemeinschaftsgebietes ge-

rechtliche Gestaltung (Missbrauchshandlung), die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht (Missbrauchsabsicht) der Steuervermeidung findet.<sup>529</sup> Demnach ist zu prüfen, ob der gewählte Weg (Vermietung einer Luxuswohnung an die Gesellschafter) noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabener sparenden Effekt (z.B. Absetzung für Abnutzung der Wohnimmobilie, Fremdkapitalzinsenabzug) wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuermin- derung einfach unverständlich ist.<sup>530</sup> Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszu- schließen.<sup>531</sup> Außersteuerliche Gründe<sup>532</sup> sind in diesem Sinne solche, deren Zweck nicht al- lein in der Steuerersparnis liegt.<sup>533</sup> Hierunter fallen sowohl wirtschaftliche als auch persön- liche Gründe.<sup>534</sup> Beachtlich sind diese lediglich dann, wenn sie von einem verständigen Dritten in Anbetracht des wirtschaftlichen/persönlichen Sachverhalts und der wirtschaftli- chen/persönlichen Zielrichtung ungeachtet des Steuervorteils ebenfalls gewählt worden wä- ren.<sup>535</sup> Gelegentlich verlangt der VwGH, dass die außersteuerlichen Gründe beachtlich, ver- nünftig, stichhaltig, einsichtig sein müssen, obwohl diese Eigenschaften nicht zur Vorherseh- barkeit der Entscheidung beitragen<sup>536</sup> aber sie im Ergebnis eine größtmögliche Annäherung an die Wirklichkeit sicherzustellen haben.<sup>537</sup>

### 3.6.2. Pflichten der Parteien<sup>538</sup>

#### 3.6.2.1. Pflichten der Abgabenbehörde

Die Abgabenbehörde ist nämlich nicht verhalten, weiter gehende Ermittlungen auf Umstände zu konzentrieren, die im Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung stehen.<sup>539</sup> Trotzdem

---

wählten Gestaltung zur Anwendung.“; VwGH 25.11.1999, 97/15/0104; *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 22 Rz 2; zu den Ausle- gungsformen des § 22 BAO bzw. Innen- und Außentheorie wird auf das Kapitel 4.6.2. Bedeutung des § 22 BAO verwiesen.

<sup>529</sup> VwGH 29.11.2006, 2003/13/0034; VwGH 17.10.2007, 2006/13/0014 „Der Missbrauch iSd § 22 BAO setzt voraus, dass eine entsprechende Vertragsgestaltung der Minderung oder Umgehung der Abgabepflicht dient.“

<sup>530</sup> VwGH 30.5.1990, 86/13/0046; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>4</sup>, § 22E Rz E13; *Stoll*, BAO- Kommentar, Band I (1994), § 22, S 253; VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168; *Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Tojfl*, SWK Spezial, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, S 74; ebenso *Haslehner*, Das Betriebsstättendiskriminie- rungsverbot im Internationalen Steuerrecht, S 291.

<sup>531</sup> VwGH 24.11.1982, 81/13/0021.

<sup>532</sup> *Lechner* in *Gassner/Gröhs/Lang*, Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, FS-Deloitte & Touche, S 319.

<sup>533</sup> *Triendl*, UFSjournal 6/2011, 242; *Gülpen*, Praxishandbuch GmbH-Geschäftsführer, 1/2009, S 760/8.

<sup>534</sup> *Gülpen*, Praxishandbuch GmbH-Geschäftsführer, 1/2009, S 760/8.

<sup>535</sup> *Gülpen*, Praxishandbuch GmbH-Geschäftsführer, 1/2009, S 760/8.

<sup>536</sup> *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 22 Rz 4.

<sup>537</sup> *Pröll*, ÖStZ 2008/801, 394.

<sup>538</sup> Mit „Parteien“ sind in diesem Falle die Gegner (Abgabebehörde versus Immobilien GmbH) bei einem Rechtsstreit gemeint.

haben die abgabenbehördlichen Feststellungen den Anspruch der Schlüssigkeit zu erfüllen und keinesfalls gegen Denkgesetze zu verstoßen.<sup>540</sup>

Sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht sind von der Behörde nachzuweisen.<sup>541</sup>

Vermietungen an den Gesellschafter gegen einen angemessenen, marktkonformen Mietzins sind auch in besonderer Weise an den §§ 21 und 22 BAO zu messen.<sup>542</sup> Ist ein außersteuerlicher Grund für die Vermietung an den Gesellschafter nicht ersichtlich, ist die Gestaltung nicht anzuerkennen.<sup>543</sup>

### **3.6.2.1.1. Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis**

Nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH reicht das Abstellen auf eine Leistungsbeziehung zwischen Immobilien GmbH und Gesellschafter nicht aus, eine steuerliche Schlechterstellung sachlich zu begründen,<sup>544</sup> weil es sich bei der Berücksichtigung dieser Geschäftsbeziehung nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handelt.<sup>545</sup>

### **3.6.2.2. Pflichten der Immobilien GmbH als Abgabepflichtigen<sup>546</sup>**

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht iSd § 138 BAO trifft die Immobilien GmbH, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen,<sup>547</sup> die nur sie selbst aufklären kann<sup>548</sup> oder auch dann, wenn ihre Ausführungen nicht im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens stehen, wobei es der Immobilien GmbH obliegt, den behaupteten Sachverhalt, der nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Gegebenheiten unüblich erscheint, dessen atypisches Geschehen zu

---

<sup>539</sup> Pröll, ÖStZ 2009/1056, 525.

<sup>540</sup> Schimetschek, SWK 32/1987, S 22; Pröll, ÖStZ 2009/1056, 525; Wiesner, RWZ 2007/19, 67.

<sup>541</sup> VwGH 29.11.1988, 88/14/0184 (Rechtssatznummer 1); Rz 755 KStR 2001.

<sup>542</sup> UFSF, GZ RV/0002-F/06 vom 12.7.2007.

<sup>543</sup> Rz 6522 EStR 2000.

<sup>544</sup> VfGH 16.6.1987, G 52/87.

<sup>545</sup> UFSW, GZ RV/1413-W/09 vom 28.12.2009; UFSW, GZ RV/2163-W/08 vom 26.9.2008 mit Verweis auf VwGH 17.9.1979, 2223/78 und VwGH 27.5.1981, 1299/80; Rz 1131 EStR 2000.

<sup>546</sup> Kahr/Kovacs, BAO & Finanzstrafrecht, S 19 „Abgabepflichtiger ist, wer nach den Abgabengesetzten als Abgabenschuldner in Betracht kommt. Wer als Abgabenschuldner in Betracht kommt, ergibt sich also aus den einzelnen Materiengesetzten. Abgabepflichtiger ist jemand auch schon, wenn er noch nicht einmal in Anspruch genommen wird, wenn z.B. noch kein Bescheid ihm gegenüber erlassen wurde, genauso wie jemand, der zu Unrecht eine Abgabe vorgeschrieben bekommt.“

<sup>547</sup> VwGH 30.5.1995, 92/13/0200.

<sup>548</sup> Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 115 Rz 13.

beweisen.<sup>549</sup> Vermag die Immobilien GmbH keine gewichtigen außersteuerlichen Gründe zu nennen, so wird die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung iSd § 167 BAO<sup>550</sup> wohl annehmen müssen, dass die von der Immobilien GmbH gesetzten Gestaltungsmaßnahmen „im Wesentlichen“ eine Erlangung von Steuervorteilen (zB Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen) bezwecken.<sup>551</sup>

Allerdings ist es der Immobilien GmbH grundsätzlich nicht verwehrt, ihre rechtlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass sich eine möglichst geringe steuerliche Belastung ergibt.<sup>552</sup> Eine marktkonforme Vermietung schließt einen Missbrauch ebenso aus wie verdeckte Gewinnausschüttungen.<sup>553</sup> *Sarnthein*<sup>554</sup> vertritt die Auffassung, dass für den Missbrauchsausschluss neben der Fremdüblichkeit der Vermietung auch von Belang ist, dass aus der Zweckbestimmung und den Wirkungen der marktkonformen Mietzinse keine missbräuchliche Praxis angenommen werden darf.

### **3.6.3. Missbrauchsfeststellung**

Bei erwiesenem Missbrauch sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.<sup>555</sup> Somit hat die Immobilien GmbH iSd § 94 Z 2 EStG die Kapitalertragsteuer auch dann einzubehalten, wenn Gründe für Missbrauch vorliegen.

### **3.6.4. Die verdeckte Ausschüttung und der Missbrauchstatbestand**

Die Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO und das Institut der verdeckten Ausschüttung haben gewisse Gemeinsamkeiten, beide Begriffe sind aber keineswegs so miteinander verknüpft, dass sich bei Beurteilung eines Sachverhaltes als Missbrauch jede weitere Begründung zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung erübrigt.<sup>556</sup> Im Fall eines Formen- und Gestaltungsmissbrauches sind nach § 22 Abs 2 BAO die wahren wirtschaftlichen Vor-

---

<sup>549</sup> *Pröll*, ÖStZ 2009/1056, 524; *Triendl*, UFSjournal 6/2011, 241 f; *Rauscher*, UFSjournal 3/2010, 105; *Schimetschek*, SWK 32/1987, S 22.

<sup>550</sup> Rz 755 KStR 2001.

<sup>551</sup> *Pröll*, ÖStZ 2009/583, 294.

<sup>552</sup> *Renner*, RdW 2010/467, 423; *Schwarzinger* in *Schwarzinger (Hrsg.)/Kanduth-Kristen (Hrsg.)*, Rechtsformgestaltung für Klein- und Mittelbetriebe, S 22.

<sup>553</sup> *Beiser*, RdW 2010/812, 812; *Beiser*, SWK 6/2011, S 301.

<sup>554</sup> *Sarnthein*, SWK 8/2011, S 408.

<sup>555</sup> Rz 581 KStR 2001.

<sup>556</sup> *Urtz* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen, S 300 (FN 10); VwGH 20.4.1995, 94/13/0228.

gänge, Tatsachen und Verhältnisse und deren angemessene rechtliche Gestaltung festzustellen.<sup>557</sup> Es ist nach Ansicht des VwGH möglich, dass nach § 22 Abs 2 BAO eine angemessene rechtliche Gestaltung in einer Einkommensverteilung der Immobilien GmbH an einen ihrer Gesellschafter zu sehen ist.<sup>558</sup> Nur in diesem Fall wird auch von einer verdeckten Ausschüttung an den betreffenden Gesellschafter auszugehen sein.<sup>559</sup> Mithin ist der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung für sich kein Anwendungsfall des Missbrauches iSd § 22 BAO.<sup>560</sup>

Vermietet der Arbeitnehmer und Gesellschafter ein ihm gehörendes Einfamilienhaus oder eine ihm gehörende Eigentumswohnung der Arbeitgeber-Immobilien GmbH und bekommt er diese(s) von der Immobilien GmbH wieder als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt, wird durch einen solchen Vorgang der Missbrauchstatbestand iSd § 22 BAO erfüllt.<sup>561</sup> Damit ist der Abzug des angefallenen Aufwandes als Betriebsausgabe ausgeschlossen.<sup>562</sup>

Unabhängig von dieser ungewöhnlichen Gestaltung ist auf Seiten des Gesellschafters zu prüfen, ob die Mietaufwendungen der Immobilien GmbH verdeckte Ausschüttungen (diesfalls KESt-Pflicht) oder einen Teil des angemessenen, wenn auch unter falschem Rechtstitel ausbezahlten Leistungsentgelts (diesfalls Lohnsteuerpflicht) darstellen.<sup>563</sup>

### **3.6.5. Der Missbrauchstatbestand im Verhältnis zur Liebhaberei und zum notwendigen Privatvermögen**

Beim Vorliegen eines Formen- und Gestaltungsmissbrauches ist der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.<sup>564</sup> Es kann nun sein, dass eine derartige rechtliche Gestaltung auch als Betätigung mit Annahme von Liebhaberei oder als verdeckte Ausschüttung an der Wurzel angesehen werden kann. Nach der In-

---

<sup>557</sup> Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 243; Moser in *Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, S 269.

<sup>558</sup> Ressler/Stürzlinger in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 8 Rz 23; VwGH 20.4.1995, 94/13/0228.

<sup>559</sup> VwGH 20.4.1995, 94/13/0228 (Rechtssatznummer 3); Rz 751 KStR 2001; Rz 758 KStR 2001; Rz 759 KStR 2001; VwGH 13.10.1999, 96/13/0113.

<sup>560</sup> Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG, § 8 Rz 14; ebenso Gassner in FS Bauer (1986), S 75 f.

<sup>561</sup> Ebenso VwGH 29.11.1988, 87/14/0200 (Rechtssatznummer 3) „Es bedeutet einen Gestaltungsmissbrauch, wenn der Arbeitnehmer zwecks Steuerersparnis ein ihm gehörendes und von ihm ohnedies bereits bewohntes Einfamilienhaus dem Arbeitgeber vermietet und dann von diesem wieder als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt bekommt.“; Lang/Massoner in *Lang/Schuch/Staringer*, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Steuerrecht (2009), S 22; Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 243; VwGH 25.9.2002, 97/13/0175.

<sup>562</sup> VwGH 13.10.1999, 96/13/0113 (Rechtssatznummer 2); VwGH 25.9.2002, 97/13/0175 (Rechtssatznummer 6).

<sup>563</sup> Rz 759 KStR 2001.

<sup>564</sup> Polak/Gröhs, WBl 23/24/1987, 331; Pühringer in *Achatz/Tumpel*, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht (2008), S 119 f.

nentheorie<sup>565</sup> ergibt sich die Steuerpflicht nämlich bereits aus der Regelung des jeweiligen Abgabengesetzes.<sup>566</sup> Dies bedeutet, dass bei Beurteilung eines in den Zuständigkeitsbereich der Liebhaberei oder der außerbetrieblichen Sphäre (verdeckte Ausschüttung an der Wurzel) fallenden und verwirklichten Sachverhaltes, dieser anhand der betreffenden Liebhaberei- und ertragsteuerlichen Regelungen zu prüfen sein wird. Der § 22 BAO stellt in diesem Falle eine Überleitung zu diesen Gesetzesbestimmungen dar.

Weiters schließen beachtliche außersteuerlichen Gründe, die für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, eine Missbrauchsannahme aus.<sup>567</sup> Ein außersteuerlicher Grund wäre meiner Meinung nach das Aufrechterhalten einer verlustbringenden Betätigung aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung iSd § 1 Abs 3 LVO.<sup>568</sup>

### 3.6.6. Zusammenfassung

Somit ist zusammenzufassen, dass der Übergang zwischen zulässiger Steuerplanung und unzulässigem Missbrauch von Rechts- und Gestaltungsformen ein fließender ist, der nur in der Einzelfallbetrachtung festgemacht werden kann.<sup>569</sup> Bei der Einzelfallbetrachtung wäre sowohl auf Fremdvergleich als auch auf die Rechtsfigur des gewissenhaften und sorgfältigen Geschäftsführers abzustellen.<sup>570</sup>

---

<sup>565</sup> Vgl. dazu Kap 4.6.2.1. Die Innentheorie.

<sup>566</sup> Lang, ÖStZ 2001/116, 66.

<sup>567</sup> Kotschnigg, Beweisrecht der BAO, § 22 Rz 53; VwGH 24.11.1982, 81/13/0021.

<sup>568</sup> Pkt 18.1 bis 18.3 LRL 1997; Pkt 19.1 bis 19.4 LRL 1997.

<sup>569</sup> Rabel/Kofler, ÖStZ 2009/916, 459.

<sup>570</sup> Pröll, ÖStZ 2009/583, 294 „Erscheint der von der Kapitalgesellschaft eingeschlagene Weg nur noch dann ökonomisch sinnvoll, wenn die sich aus dem Gesellschaftsverhalten für den Gesellschafter ergebenden Vorteile in die Sachverhaltsbeurteilung einbezogen werden, so stellt sich für die Behörde in weiterer Folge die Frage, ob ein sorgfältiger Geschäftsführer im Wissen um die Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts, die allgemeine Verkehrsauffassung und etwaige betriebliche Spezifika im Zeitpunkt der „Aufwandstragungen“ hätte erkennen müssen, dass der Barwert der auf Körperschaftsebene anfallenden Kosten, die iZm einem „repräsentativen“, oder auf die „individuellen Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnittenen“ - atypischerweise für Zwecke der Nutzungsüberlassung bestimmten - „Luxusvillengrundstücks“ stehen, voraussichtlich den Barwert jener Mieteinnahmen übersteigen wird, die im gewöhnlichen (örtlichen) Geschäftsverkehr für die gesamte Vertrags- bzw. Gebäuderestnutzungsdauer iSd § 5 LBG nachhaltig erzielbar wären. Bejahendenfalls ist jedenfalls davon auszugehen, dass dem vertretungsbefugten Organ der Kapitalgesellschaft die Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit seines Verhaltens (Missbrauchshandlung) auch bewusst war (Missbrauchsabsicht).“

## 4. UMSATZSTEUERLICHER TEIL

### 4.1. Allgemeines

In umsatzsteuerlicher Hinsicht besteht die Vermietung von Grundstücken darin, dass dem Gesellschafter durch die Immobilien GmbH auf bestimmte Zeit gegen ein Mietentgelt das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.<sup>571</sup> Für die Beurteilung, ob eine Mietvereinbarung dieser Definition entspricht, sind alle Merkmale des Vorganges sowie die Umstände zu berücksichtigen, unter denen sie erfolgt.<sup>572</sup> Maßgebend ist der objektive Inhalt des Vorganges unabhängig von der Bezeichnung, die die Immobilien GmbH ihm gibt.<sup>573</sup> Die Dauer des Vertragsverhältnisses ist nicht von Bedeutung.<sup>574</sup> Auch die Überlassung der Mitbenützung oder der zeitweiligen Benützung einer Sache kann Gegenstand eines Mietvertrages sein.<sup>575</sup>

Die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gleichgestellt.<sup>576</sup>

Zu dem Grundstück gehören der Grund und Boden und die darauf errichteten Gebäude und Gebäudeteile.<sup>577</sup>

Die Vermietung von Grundstücken (z.B. Vermietung von Geschäftslokalen), ausgenommen der Vermietung für Wohnzwecken iSd § 6 Abs 1 Z 16 erster Teilstrich UStG iVm § 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG, ist nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG unecht steuerbefreit. Der Unternehmer kann nach § 6 Abs 2 UStG für Steuerpflicht optieren.<sup>578</sup> Im Falle der Option zur Steuerpflicht kommt der Normalsteuersatz iHv 20% USt zur Anwendung.<sup>579</sup> Die Option zur Steuerpflicht

---

<sup>571</sup> VwGH 30.10.2003, 2000/15/0109; EuGH 4.10.2001, C-326/99, *Goed Wonen*, Rz 55; *Neuhold/Karel*, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung<sup>3</sup>, S 210; *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994<sup>25</sup>, Band Ib Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Art 135 S 455; *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 6 Rz 357.

<sup>572</sup> VwGH 31.3.2011, 2009/15/0199; Salzburger Steuerdialog 2011 - Zweifelsfragen zur Umsatzsteuer.

<sup>573</sup> EuGH 16.12.2010, Rs C-270/09, *MacDonald Resorts Ltd*, Rz 46.

<sup>574</sup> Rz 890 UStR 2000.

<sup>575</sup> VwGH 23.2.1994, 94/13/0003.

<sup>576</sup> Rz 893 UStR 2000.

<sup>577</sup> Rz 775 UStR 2000; Rz 888 UStR 2000; Rz 517 UStR 2000.

<sup>578</sup> *Berger/Wakounig*, Umsatzsteuer kompakt, S 154 ff; USt 2011/73, 2; USt 2010/60, 4.

<sup>579</sup> Rz 899 UStR 2000.

kann für die einzelne Vermietungsleistung ausgeübt werden<sup>580</sup> und ist an keine besondere Form oder Frist gebunden.<sup>581</sup>

Wird die Umsatzsteuerbefreiung gewählt, ist die Vorsteuer aus den bezogenen Leistungen nicht abzugsfähig.<sup>582</sup> Wechselt der Vermieter von der Steuerpflicht zur Steuerbefreiung oder umgekehrt, kommt es zur Vorsteuerberichtigung.<sup>583</sup>

## 4.2. Problemstellung

Da die Konsequenzen aus der unechten Befreiung (keine Umsatzsteuerpflicht und keine Vorsteuerabzug) keiner Diskussion bedürfen, wird der Schwerpunkt dieser Arbeit auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecken<sup>584</sup> fallen, da in letzter Zeit immer wieder Fälle vorkommen, bei denen GmbHs unabhängig von dem Unternehmensgegenstand Wohnimmobilien für und an deren Gesellschafter errichten, sanieren und vermieten.<sup>585</sup> Die angesprochenen Wohnobjekte sind entweder besonders repräsentativ oder auf die persönlichen Bedürfnisse der Anteilsinhaber zugeschnitten.<sup>586</sup> Diese Steuerkonstruktionen führen zu Diskussionen betreffend die steuerliche Anerkennung:

- der unternehmerischen Tätigkeit bzw. ob in der Vermietung des jeweiligen Wohnobjektes an den Gesellschafter eine unternehmerische Tätigkeit zu erblicken ist und
- der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus der Anschaffung/Herstellung sowie aus der Einrichtung des Wohnobjektes,

da dahinter nicht nur die Einnahmenerzielungsabsicht, sondern auch die Erlangung von Steuervorteilen durch den sofortigen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung/Herstellung eines Ein-

---

<sup>580</sup> Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>9</sup>, Rz 1397; Gaedke/Stingl, Die Umsatzsteuer in Vermietung & Verpachtung<sup>1</sup>, S 11.

<sup>581</sup> Rz 793 UStR 2000.

<sup>582</sup> Gaedke/Stingl, Die Umsatzsteuer in Vermietung & Verpachtung<sup>1</sup>, S 8.

<sup>583</sup> Neuhold/Karel, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung<sup>3</sup>, S 303; Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 312.

<sup>584</sup> Die Wohnraumvermietung ist in Österreich umsatzsteuerpflichtig und berechtigt zum Vorsteuerabzug. Österreich hat von der Umsatzsteuerpflicht der „Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke“ gemäß Art 117 Abs 2 der MwStSystRL (ex Art 28 Abs 2 der 6. MwSt-Richtlinie) Gebrauch gemacht; Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 10 Rz 57.

<sup>585</sup> VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002; VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081; VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091; VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003; UFSG 11.1.2007, RV/0215-G/06; UFSG, GZ RV/0242-G/09 vom 27.1.2011; UFSW, GZ RV/2459-W/09 vom 1.6.2011.

<sup>586</sup> VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083.

familienhauses, der dem Gesellschafter bei eigener Bautätigkeit nicht zugekommen wäre,<sup>587</sup> stehen könnte.

### 4.3. Steuerbare Tatbestände

Bevor auf die österreichischen und unionsrechtlichen Voraussetzungen betreffend den Anspruch auf den Vorsteuerabzug eingegangen wird, sind die steuerbaren Tatbestände darzulegen, die sowohl nach dem Umsatzsteuergesetz als auch nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG vorliegen müssen, damit die Vorsteuer geltend gemacht werden kann.

Wie auch im Kapitel 4.5. „Umsatzsteuerliche Liebhaberei“ erörtert wird, haben die EU Richtlinien in den Mitgliedstaaten grundsätzlich mittelbare Wirkung.<sup>588</sup> Eine Ausnahme davon besteht nur dann, wenn die Richtlinien inhaltlich unbedingte und hinreichend konkrete Bestimmungen enthalten und innerhalb der Umsetzungsfrist nicht oder nur unzulänglich umgesetzt sind.<sup>589</sup> Unter diesen Voraussetzungen haben die EU Richtlinien Vorrang gegenüber dem nationalen Recht.<sup>590</sup>

Die Vorschrift zur Vereinheitlichung des Umsatzsteuerrechts in der Europäischen Union war zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union die 6. MwSt-Richtlinie.<sup>591</sup> Die 6. MwSt-Richtlinie wurde durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG (im Folgenden MwStSystRL genannt) vom 28. November 2006 ersetzt.<sup>592</sup>

Grundsätzlich unterliegen der Umsatzsteuer sowohl nach den österreichischen als auch nach den unionsrechtlichen Bestimmungen die Lieferungen<sup>593</sup> und die sonstigen Leistungen,<sup>594</sup> die Einfuhr<sup>595</sup> sowie der innergemeinschaftliche Erwerb.<sup>596</sup> Der Tatbestand des Eigen-

---

<sup>587</sup> *Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, § 12, S 1292.

<sup>588</sup> Ebenso *Rabel*, ÖStZ 2009/412, 191.

<sup>589</sup> *Koenig/Haratsch/Pechstein*, *Europarecht*<sup>7</sup>, Rz 454; *Rabel*, ÖStZ 2009/412, 191 (auch FN 35 bzw. EuGH 19.1.1982 Rs 8/81, *Becker*, Rz 25); EuGH 1.6.1999, Rs C-319/97, *Antoine Kortas*, Rz 21.

<sup>590</sup> *Schweitzer/Hummer/Obwexer*, *Europarecht* (2007), Rz 275 ff; Art 288 AEUV (ex-Artikel 249 EGV); *Beiser*, RdW 2004/292, 317.

<sup>591</sup> *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994<sup>28</sup>, § 12 Rz 277.

<sup>592</sup> *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994<sup>22</sup>, Band Ib Mehrwertsteuersystemrichtlinie, S 89.

<sup>593</sup> Rz 342 UStR 2000; Art 14 der MwStSystRL; Art 2 Abs 1 der MwStSystRL.

<sup>594</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 3a Rz 7; Art 24 der MwStSystRL.

<sup>595</sup> Rz 101 UStR 2000; Art 30 der MwStSystRL.

<sup>596</sup> Rz 3571 UStR 2000; Art 20 der MwStSystRL.

verbrauchs<sup>597</sup> ist im UStG geregelt. Der Begriff des Eigenverbrauches ist der MwStSystRL fremd.<sup>598</sup>

#### **4.4. Prüfung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug**

Da die Prüfung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug einer der wichtigsten Punkte, die die Abgabebehörde genau untersucht,<sup>599</sup> ist, werden nachstehend die unionsrechtlichen und die österreichischen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Vorsteuer beleuchtet.<sup>600</sup>

##### **4.4.1.1. Berechtigung zum Vorsteuerabzug und der Vorsteuerauschluss**

Sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger müssen umsatzsteuerpflichtig sein.<sup>601</sup> Die bezogenen Lieferungen oder die sonstigen Leistungen dürfen gemäß § 12 Abs 3 UStG oder nach Art 176 der MwStSystRL nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein. Weiters müssen die angeschafften Wirtschaftsgüter kraft der gesetzlichen Bestimmungen zum umsatzsteuerlichen Unternehmen gehören.<sup>602</sup> Ist das nicht der Fall - so erübrigt sich die Prüfung der nachstehend angeführten Voraussetzungen.

##### **4.4.1.2. Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers**

---

<sup>597</sup> Rz 59 UStR 2000; Rz 475 UStR 2000 „Neu ist, dass ab 1. Mai 2004 die Verwendung des nichtunternehmerisch genutzten Teiles eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes einen nicht steuerbaren Vorgang darstellt, der vom Vorsteuerabzug ausschließt.“; Rz 481 UStR 2000 „Kein Eigenverbrauch liegt vor bei der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teiles. Diese Nutzung stellt einen nicht steuerbaren Vorgang dar. Das gilt auch für Grundstücksteile, die grundsätzlich für unternehmerische Zwecke bestimmt sind, und nur vorübergehend für private Zwecke verwendet werden. Auch in diesen Fällen erfolgt die Korrektur nicht über den Eigenverbrauch, sondern über eine Berichtigung der Vorsteuern.“; Rz 2000 UStR 2000 „Gemäß § 12 Abs 3 Z 4 UStG 1994 ist die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs 1a Z 1 UStG 1994 genannten Zwecke steht.“; Rz 899 UStR 2000.

<sup>598</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 1 Rz 6; Art 16 und Art 26 der MwStSystRL.

<sup>599</sup> *Gaedke/Stingl*, Die Umsatzsteuer in Vermietung & Verpachtung<sup>1</sup>, S 21.

<sup>600</sup> *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994<sup>25</sup>, Band Ib Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Art 168 S 530 ff „Der Vorsteuerabzug steht allerdings erst zu, wenn alle Voraussetzungen erfüllt sind, und ist in dem Zeitraum geltend zu machen, in dem alle Voraussetzungen erfüllt sind.“

<sup>601</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 27.

<sup>602</sup> Rz 1931 UStR 2000; Rz 1914 und Rz 1915 UStR 2000; § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iVm § 8 Abs 2 KStG sowie § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit b und Z 3 EStG iVm VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003 iVm *Doralt/Kofler* in *Doralt* EStG<sup>11</sup>, § 20 Rz 38, wonach der VwGH demgegenüber auch zum EStG offenkundig von einer nur demonstrativen Aufzählung in § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG ausgeht.; Vgl. dazu Kap 4.4.1.7. Leistung für das Unternehmen.

Steuerpflichtiger (in Österreich heißt Unternehmer)<sup>603</sup> ist nach Art 9 der MwStSystRL derjenige, der wirtschaftliche Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis (Einnahmenerzielungsabsicht). Demnach sind wirtschaftliche Tätigkeiten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe (gewerbliche oder berufliche Tätigkeit). Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung (Nachhaltigkeit) von Einnahmen umfasst.<sup>604</sup>

Für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft stellt die MwStSystRL nicht auf tatsächliche Gewinnerzielung ab, wie das österreichische UStG bei der kleinen Vermietung innerhalb der im § 2 Abs 4 LVO<sup>605</sup> vorgesehenen Fristen, sondern verlangt eine wirtschaftliche Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.<sup>606</sup> Für die Feststellung, ob eine solche Tätigkeit vorliegt, hat das zuständige nationale Gericht die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls zu prüfen.<sup>607</sup> Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt.<sup>608</sup> Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird.<sup>609</sup> Im letztgenannten Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen

---

<sup>603</sup> *Berger/Wakounig*, Umsatzsteuer kompakt, S 55 ff „Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2 Abs 1 UStG erster Satz). Die Definition enthält vier Voraussetzungen (Unternehmerfähigkeit, gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, Auftreten nach außen, Selbständigkeit) die vorliegen müssen, damit jemand Unternehmer ist.“; *Rabel*, ÖStZ 2010/216, 97.

<sup>604</sup> *Achatz* in *Achatz*, Praxisfragen zum UStG 1994, S 251.

<sup>605</sup> Vgl. § 2 Abs 5 Z 2, § 28 Abs 5 Z 4 UStG iVm § 6, § 1 Abs 2 Z 3 und § 2 Abs 4 LVO.

<sup>606</sup> *Tissot* in *Achatz/Tumpel*, Vorsteuerabzug (2005), S 47 „In diesem Urteil EuGH 1.4.1982, Rs C-89/81, *Hongkong Trade*, Slg. 1982, I-1277 stellte der EuGH für die Anerkennung eines Steuerpflichtigen und des sich daraus ergebenden Vorsteuerabzuges gemäß Art 167 der MwStSystRL (ex Art 17 Abs 1 der 6. MwSt-Richtlinie) ausschließlich auf eine nachhaltige Einnahmenerzielung ab. Eine Gewinnerzielungsabsicht wurde hingegen in diesem Zusammenhang nicht verlangt.“; EuGH 26.9.1996, Rs C-230/94, *Enkler*, Rz 25.

<sup>607</sup> *Ungericht*, ÖStZ 2007/404, 201.

<sup>608</sup> *Pröll*, ÖStZ 2010/312, 149.

<sup>609</sup> *Beiser*, SWK 16/17/2006, S 491.

ausgeübt wird.<sup>610</sup> Auch wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können.<sup>611</sup> Dadurch legte der EuGH das Konzept für den Fremdvergleich und andere objektive Anhaltspunkte wie etwa die Art der Bewirtschaftung, sondern nicht die Verbundenheit der Personen wie zwischen der Immobilien GmbH und deren Gesellschafter der Fall ist, fest, die für die Prüfung der Frage, ob vom Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne der MwStSystRL auszugehen ist, beachtet werden müssen.<sup>612</sup>

Nur unter der Voraussetzung, dass eine Prüfung allen für den zu beurteilenden Sachverhalt wesentlichen Indizien Rechnung getragen hat, von denen objektiv ausgegangen werden kann, dass eine Vermietung fremdüblich betrieben wird, ist ein Vermieter tatsächlich als vorsteuerabzugsberechtigter Steuerpflichtiger iSd Art 9 iVm Art 167 sowie Art 168 erster Absatz der MwStSystRL anzusehen.<sup>613</sup>

In Österreich ist nach § 2 Abs 1 UStG der Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.<sup>614</sup> Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige<sup>615</sup> Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.<sup>616</sup> Demgegenüber geht die Unternehmereigenschaft unter, wenn bei der kleinen Vermietung innerhalb der im § 2 Abs 4 LVO vorgesehenen Fristen kein Gesamterfolg erzielt wird.<sup>617</sup>

#### 4.4.1.3. Unternehmereigenschaft des leistenden Unternehmers

---

<sup>610</sup> *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 49; *Heinrich*, SWK 8/1997, S 241 f.

<sup>611</sup> EuGH 26.9.1996, Rs C-230/94, *Enkler*, Rz 25 bis Rz 30.

<sup>612</sup> *Pühringer* in *Achatz/Tumpel*, *Missbrauch im Umsatzsteuerrecht* (2008), S 128; EuGH 26.9.1996, Rs C-230/94, *Enkler*, Rz 24.

<sup>613</sup> *Tissot* in *Achatz/Tumpel*, *Vorsteuerabzug* (2005) S 47.

<sup>614</sup> *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 121.

<sup>615</sup> *Aigner/Tumpel*, SWK 8/2011, S 400 führen aus, dass der VwGH zum Ergebnis gelangte, dass in jenen Fällen, in denen die Überlassung der Nutzung des Wohnhauses an einen Gesellschafter-Geschäftsführer nicht mit Einnahmenerzielungsabsicht, sondern nur mit dem Ziel, dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden, erfolgte, es an einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit fehlt.

<sup>616</sup> *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 40.

<sup>617</sup> Vgl. § 2 Abs 5 Z 2, § 28 Abs 5 Z 4 UStG iVm § 6, § 1 Abs 2 Z 3 und § 2 Abs 4 LVO.

Der Leistungserbringer muss ein Unternehmer iSd § 2 Abs 1 UStG<sup>618</sup> bzw. ein Steuerpflichtiger<sup>619</sup> iSd Art 9 der MwStSystRL sein.<sup>620</sup>

Eine Vermietungstätigkeit ist allerdings von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft bzw. zu keiner wirtschaftlichen Tätigkeit führt.<sup>621</sup>

#### 4.4.1.4. Rechnung

Sowohl in Österreich<sup>622</sup> als auch in EU Raum<sup>623</sup> iSd Art 178 lit a der MwStSystRL muss für den Anspruch auf Vorsteuerabzug eine zum Vorsteuerabzug berechnete Rechnung mit gesondertem Ausweis der Steuer vorliegen, deren Zahlung<sup>624</sup> nicht von Bedeutung ist.<sup>625</sup>

#### 4.4.1.5. Lieferungen oder sonstige Leistungen

Es müssen Lieferungen oder sonstige Leistungen<sup>626</sup> (nach der MwStSystRL<sup>627</sup> heißt es Gegenstände und Dienstleistungen) vorliegen. Die Lieferungen oder sonstige Leistungen erfordern einen Leistungsaustausch.<sup>628</sup> Dieser setzt Leistung und Gegenleistung, das Vorliegen von zwei Beteiligten und die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung<sup>629</sup> voraus.<sup>630</sup> Die wechselseitig finale Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung<sup>631</sup> begründet die Umsatzsteuerbarkeit und begrenzt ebenso die Reichweite des Vorsteuerabzugs.<sup>632</sup> Ein

---

<sup>618</sup> Gaedke/Hinterleitner/Weinzierl/Eitler, Die Umsatzsteuer in Beispielen, S 17 ff; Ruppel/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 30.

<sup>619</sup> Brenner/Tumpel in Achatz/Tumpel, EuGH- Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, S 146.

<sup>620</sup> Ruppel/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 28.

<sup>621</sup> VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255.

<sup>622</sup> Rz 1815 iVm Rz 1506 UStR 2000; Gaedke/Stingl, Die Umsatzsteuer in Vermietung & Verpachtung<sup>1</sup>, S 18; Holzer, SWK 14/2011, S 625.

<sup>623</sup> EuGH 29.4.2004, C-152/02, Terra Baubedarf, Rz 38.

<sup>624</sup> Karel/Abt/Handler, Die Umsatzsteuer in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (2005), S 29, wonach die Geldendmachung der Vorsteuer grundsätzlich, abgesehen von Istbesteuerung, nach dem Sollprinzip (Besteuerung nach vereinbarten Entgelten) erfolgt und der Zahlungszeitpunkt für den Vorsteuerabzug nicht maßgebend ist.

<sup>625</sup> Ruppel/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 41 ff.

<sup>626</sup> Rz 1801 und Rz 1802 UStR 2000.

<sup>627</sup> EuGH 21.2.2006, C-419/02, BUPA Hospitals Ltd und Goldsborough Developments Ltd, Rz 50.

<sup>628</sup> EuGH 8.6.2000, C-98/98, Midland Bank, Rz 24; Unger/Vock, Casebook Steuerrecht<sup>3</sup>, Beispiel 85, S 87.

<sup>629</sup> EuGH 22.2.2001, Rs C-408/98, Abbey National, Rz 26.

<sup>630</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, Weald Leasing Ltd, Rz 24 Z 3 lit b; Rz 1 UStR 2000; Ausnahme davon Rz 101 UStR 2000 " Es wird die Warenbewegung erfasst, ein Leistungsaustausch muss damit nicht verknüpft sein. "

<sup>631</sup> EuGH 27.9.2001, Rs C-16/00, Cibo Participations, Rz 29.

<sup>632</sup> Beiser, SWK 16/2007, S 507 „Ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch setzt eine wechselseitige finale Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung voraus: Es genügt nicht, dass der Leistende leistet, um eine Gegenleistung zu erhalten; auch der Leistungsempfänger muss die Gegenleistung erbringen, um die Leistung zu erhalten. Beide Seiten müssen also final leisten: Der Leistende, um die Gegenleistung zu erhalten, und der Leistungsempfänger, um die Leistung zu erhalten. Andernfalls liegt ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch nicht vor.“

umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch setzt in der Regel ein marktkonformes Streben nach Einnahmen/Umsatzerlösen/Leistungsentgelten voraus.<sup>633</sup>

Die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung ist insbesondere bei echtem Schadenersatz,<sup>634</sup> bei Versicherungsleistungen,<sup>635</sup> bei Mahngebühren,<sup>636</sup> bei echten Mitgliedsbeiträgen<sup>637</sup> sowie bei echtem nicht umsatzsteuerbarem Zuschuss<sup>638</sup> nicht gegeben.

Aufgrund des Trennungsprinzips ist ein Leistungsaustausch zwischen der Immobilien GmbH und deren Gesellschaftern möglich.<sup>639</sup>

#### **4.4.1.6. Leistungsort**

Sowohl in Österreich nach § 3a Abs 9 UStG<sup>640</sup> als auch in der Gemeinschaft gemäß Art 47 der MwStSystRL wird die Vermietung von Liegenschaften dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist.<sup>641</sup>

#### **4.4.1.7. Leistung für das Unternehmen**

Nach Art 168 der MwStSystRL ist der Steuerpflichtige berechtigt, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, die Vorsteuer geltend zu machen.<sup>642</sup>

Der EuGH wendet bloß zur Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung ein zweistufiges Verfahren an.<sup>643</sup> Im ersten Schritt wird geprüft, ob ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem Eingangsumsatz und einem bestimmten - zum Vorsteuerabzug berechtigten -

---

<sup>633</sup> *Beiser*, SWK 16/2007, S 510.

<sup>634</sup> Rz 9 UStR 2000.

<sup>635</sup> Rz 16 UStR 2000.

<sup>636</sup> Rz 21 UStR 2000.

<sup>637</sup> Rz 33 UStR 2000.

<sup>638</sup> Rz 26 UStR 2000.

<sup>639</sup> Rz 35 UStR 2000.

<sup>640</sup> USt 2009/58, 3; Rz 516 UStR 2000.

<sup>641</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 3a Rz 78 ff.

<sup>642</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 12.

<sup>643</sup> *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994<sup>25</sup>, Band Ib Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Art 168 S 531.

Ausgangsumsatz besteht.<sup>644</sup> In einem zweiten Schritt prüft der EuGH, ob es sich bei den Eingangsumsätzen um allgemeine Kosten des Unternehmens handelt, welche wiederum dann als Vorsteuer abgezogen werden könnten, wenn vom Unternehmen steuerpflichtige Ausgangsumsätze bewirkt werden.<sup>645</sup>

Im Gegensatz zum Seeling-Urteil, wonach der Vorsteuerabzug für die Privatverwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes zu 100 % geltend gemacht werden konnte und die Rückzahlung der Vorsteuer über die Versteuerung eines Eigenverbrauchs erfolgte, ist auf Gemeinschaftsebene der neue ab 1.1.2011 in Kraft getretene Art 168a der MwStSystRL<sup>646</sup> zu erwähnen, der eine Sonderregel für Grundstücke, die unternehmerisch und privat genutzt werden, darstellt.<sup>647</sup> Im Fall einer solchen Mischnutzung von Grundstücken/Gebäuden darf der Vorsteuerabzug maximal im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung gewährt werden.<sup>648</sup> Eine Änderung der unternehmerischen Verwendungsquote gilt als Änderung des Verwendungszwecks<sup>649</sup> und lässt eine Vorsteuerberichtigung entstehen bzw. erhöht sich die unternehmerische Nutzung, können Vorsteuern zusätzlich gewährt werden, sinkt die unternehmerische Verwendung, sind Vorsteuern aliquot zurückzuzahlen.<sup>650</sup> Die neue Sonderregel nach Art 168a der MwStSystRL sieht keine Mindestschwelle für die Zuordnung zum Unternehmen, wobei eine 2% oder 4% unternehmerische Nutzung Vorsteuerabzug zulässt.<sup>651</sup>

Nach österreichischem Recht müssen die bezogenen Lieferungen und sonstigen Leistungen für das Unternehmen der Immobilien GmbH ausgeführt worden sein.<sup>652</sup> Leistungen, die im Zusammenhang mit der Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden, die durch die Immobilien GmbH an deren Gesellschafter vermietet werden, stehen, gelten gemäß § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.<sup>653</sup> Nach Art 395 Abs 1 der MwStSystRL (ex Art 27 Abs 1 der 6.

---

<sup>644</sup> EuGH 22.2.2001, C-408/98, *Abbey National*, Rz 42; EuGH 27.9.2001, C-16/00, *Cibo Participations SA*, Rz 43; *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994<sup>25</sup>, Band Ib Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Art 168 S 531.

<sup>645</sup> EuGH 8.6.2000, C-98/98, *Midland Bank*, Rz 24 und Rz 31; *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994<sup>25</sup>, Band Ib Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Art 168 S 531.

<sup>646</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 112.

<sup>647</sup> *Sarnthein*, SWK 28/2010, S 855.

<sup>648</sup> *Beiser*, ÖStZ 2010/478, 231.

<sup>649</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 112.

<sup>650</sup> *Beiser*, ÖStZ 2010/478, 231.

<sup>651</sup> *Beiser*, ÖStZ 2010/478, 232.

<sup>652</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 27.

<sup>653</sup> *Berger/Wakounig*, Umsatzsteuer kompakt, S 196 f; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 115.

MwSt-Richtlinie) wurde Österreich mit Entscheidung des Rates 2004/866/EG vom 13.12.2004 ermächtigt, die 10 % Mindestschwelle einzuführen.<sup>654</sup>

Für die Zuordnung der bezogenen Leistungen zum Unternehmen der Immobilien GmbH findet sich nach österreichischem Recht in § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG<sup>655</sup> ein weiteres Kriterium, wonach die Entgelte für die bezogenen Leistungen überwiegend<sup>656</sup> keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 des EStG oder der §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 des KStG sein dürfen.<sup>657</sup> Hinsichtlich der Immobilien GmbH kommt § 20 Abs 1 Z 2 lit b und Z 3 EStG in Betracht, da der § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG auf den § 20 Abs 1 Z 2 lit b und Z 3 EStG verweist.<sup>658</sup> Der § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG betrifft nur die Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.<sup>659</sup> Der VwGH geht demgegenüber auch zum EStG offenkundig von einer nur demonstrativen Aufzählung in § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG aus.<sup>660</sup> Davon könne ausgegangen werden, dass auch Luxuswohnungen, trotz der taxativen Aufzählung, unter dieser Kategorie subsumiert werden können. Darüber hinaus müssen die Aufwendungen nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sein und dürfen nicht schon unter § 8 Abs 2 KStG fallen.<sup>661</sup> Die Angemessenheit ist sowohl dem Grunde als auch

---

<sup>654</sup> Ursprünglich hatte die Genehmigung des Rates bis zum 31.12.2009 Gültigkeit; *Zorn*, SWK 36/2007, S 1004 f; USt 2007/24, 4; Durch den Durchführungsbeschlusses des Rates 2009/1013/EU, ABI 29.12.2009, L 348/21, Art 1 bis Art 3 wurde Österreich ermächtigt, die 10 % Grenze bis zum 31.12.2012 anzuwenden; ebenso *Rabel*, ÖStZ 2010/216, 101 (FN 55).

<sup>655</sup> Im Sinne des Umsatzsteuerprotokolls über den Salzburger Steueralog 2008 kann das Ziel dieser Norm auch in der Begegnung der rechtlichen Gestaltungen, die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, gesehen werden. Dies gilt offensichtlich laut VwGH selbst dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten sowie unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte Gestaltung.

<sup>656</sup> Mehr als 50% der Ausgaben (Aufwendungen).

<sup>657</sup> Bezogen auf die Norm des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG führt UFSW, GZ RV/1564-W/10 vom 12.10.2010 aus: „Mit den für die den privaten Wohnbedarf bezahlten Umsatzsteuern soll, der Zielsetzung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG, nicht für die Unternehmenssphäre, sondern für die private Lebensführung bestimmte Leistungen vom Vorsteuerabzug auszuschließen, entsprechend jeder Steuerpflichtige belastet sein. Es würde dieser Zielsetzung zuwiderlaufen, könnte ein Steuerpflichtiger dadurch eine Umsatzsteuerentlastung für den mit seiner Lebensführung verbundenen Aufwand herbeiführen und damit einen Steuervorteil lukrieren, dass er, im Gegensatz zu anderen Letztverbrauchern, die Möglichkeit hat, sein privates Wohnbedürfnis über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft zu befriedigen. Durch die Zwischenschaltung einer Gesellschaft und eines Mietvertrages verlieren die auf die Befriedigung des Wohnbedürfnisses entfallenden Kosten daher nicht die Eigenschaft als Kosten der Lebensführung.“; ebenso *Setina*, UFSJournal 10/2011, 364.

<sup>658</sup> VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003.

<sup>659</sup> Rz 4762 EStR 2000.

<sup>660</sup> *Doralt/Kofler* in *Doralt* EStG<sup>11</sup>, § 20 Rz 38; ebenso *Reichel/Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer<sup>45</sup>, § 20 EStG Rz 4 „Die Aufzählung der Wirtschaftsgüter im § 20 Abs 1 Z 2 lit b ist [...] eine erschöpfende, doch sei angemerkt, dass daneben durchaus auch noch andere Tatbestände denkbar sind.“

<sup>661</sup> *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994<sup>10</sup>, § 1 Abs 1 Z 2 UStG Rz 218.

der Höhe nach zu überprüfen.<sup>662</sup> Bei Unangemessenheit dem Grunde nach gilt der Aufwand insgesamt als nicht unternehmerisch veranlasst und ein Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen.<sup>663</sup> Ist ein Aufwand dem Grunde nach (betriebliche Veranlassung)<sup>664</sup> angemessen, überwiegt aber der Höhe nach (die Anschaffungskosten) die unangemessene Komponente<sup>665</sup> des § 20 EStG, darf die Vorsteuer insgesamt nicht abgezogen werden, auch nicht hinsichtlich des angemessenen Teils.<sup>666</sup>

Unter den § 20 Abs 1 Z 3 EStG fallen Repräsentationsaufwendungen sowie Bewirtungskosten.<sup>667</sup> Diese Aufwendungen berechtigen zum Vorsteuerabzug, nur wenn sie der Werbung dienen und die betriebliche oder berufliche Veranlassung bei weitem überwog.<sup>668</sup> Bei Fehlen dieser Voraussetzungen steht der Vorsteuerabzug nicht zu.<sup>669</sup> Es ist die Darlegung erforderlich, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen wurde bzw. welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt wurde.<sup>670</sup>

Zu den durch den § 8 Abs 2 KStG erfassten Leistungen gehören diese, die die Immobilien GmbH von einem Dritten zwecks z.B. Errichtung/Anschaffung einer Wohnung bezieht, mit der Absicht, sie nicht unternehmerisch zu nutzen, sondern an den Gesellschafter zu vermieten, wobei diese Leistungen nicht der Immobilien GmbH, sondern den Gesellschaftern entweder in anderer Weise<sup>671</sup> durch die Überlassung für den privaten Bedarf des Gesellschafters oder im Zuge einer verdeckten Gewinnausschüttung zu Gute kommen.<sup>672</sup> Grundsätzlich führt diese nichtunternehmerische Nutzungsüberlassung von Wohnimmobilien durch die Immobilien GmbH zum Versagen des Vorsteuerabzugs.<sup>673</sup>

---

<sup>662</sup> *Scheiner/Kolacny/Caganeek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994<sup>28</sup>, § 12 Rz 279.

<sup>663</sup> Rz 1920 UStR 2000.

<sup>664</sup> *Lechner*, Die Gewinnpoolung, S 175 f.

<sup>665</sup> Zu Antiquitäten Rz 4799 EStR 2000; zu Luxusbooten Rz 4789 EStR 2000; zu Teppichen und Tapisserien Rz 4795 EStR 2000; zu Jagden Rz 4791 EStR 2000; zu Personenluftfahrzeugen Rz 4786 EStR 2000; zu Personen- und Kombinationskraftwagen Rz 4771 EStR 2000.

<sup>666</sup> *Scheiner/Kolacny/Caganeek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994<sup>28</sup>, § 12 Rz 279; Rz 1920 UStR 2000; Rz 1921 UStR 2000.

<sup>667</sup> *Scheiner/Kolacny/Caganeek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994<sup>10</sup>, § 1 Abs 1 Z 2 UStG Rz 219.

<sup>668</sup> *Pernegger*, Umsatzsteuer<sup>7</sup>, § 12 Rz 1925; *Pernegger*, Umsatzsteuer für die betriebliche Praxis<sup>2</sup>, Beispiel 199; *Kollmann*, Steuerfallen im EStG (2008), S 162.

<sup>669</sup> Rz 1925 UStR 2000.

<sup>670</sup> Rz 4823 EStR 2000; VwGH 3.5.2000, 98/13/0198; *Kollmann*, Steuerfallen im EStG (2008), S 160 f.

<sup>671</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 181 ff.

<sup>672</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 173.

<sup>673</sup> *Bundesweiter Fachbereich USt der SZK des BMF*, ÖStZ 2009/1185, 595; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0192; VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091; UFSW, GZ RV/1564-W/10 vom 12.10.2010.

Der § 8 Abs 2 KStG betrifft auch solche Leistungen, die die Gesellschaft von einem Dritten bezieht und bezahlt und die nicht (überwiegend) für das Unternehmen der Immobilien GmbH bestimmt sind, sondern einem Gesellschafter im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung zu Gute kommen.<sup>674</sup> In diesen Fällen ist bei Überwiegen des nichtabzugsberechtigten Teils der Aufwendung ein Vorsteuerabzug nicht zulässig.<sup>675</sup> Die Überwiegensregel ist nicht anzuwenden, wenn die Immobilien GmbH für eine Leistung des Gesellschafters eine überhöhte Gegenleistung gewährt und dies ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.<sup>676</sup> Für die auf den angemessenen Teil der Gegenleistung entfallende Umsatzsteuer besteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug.<sup>677</sup> Für den Mehrbetrag steht kein Vorsteuerabzug zu.<sup>678</sup> *Kranich*<sup>679</sup> vertritt die Meinung, dass neben der Überwiegensregel auch die Identität zwischen den durch die Gesellschaft von einem Dritten bezogenen Leistungen und den dem Gesellschafter zu Gute gekommenen Leistungen bestehen muss. Sollte der Gegenstand im Unternehmen der Gesellschaft noch eine wertsteigernde Be- oder Verarbeitung erfahren haben, wäre § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nicht anwendbar, da die überwiegend nichtabzugsfähige verdeckte Ausschüttung nicht in dem Entgelt für die Vorleistung besteht.<sup>680</sup>

*Mayr*<sup>681</sup> ist der Meinung, dass der UFS<sup>682</sup> klar stellt, dass nicht nur die Gesellschafterstellung, sondern auch ein anderes Naheverhältnis zur vermietenden Gesellschaft zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG führen kann.

Schädlich für die Zuordnung zum Unternehmen nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG, wobei jedenfalls von einer Einzelfallbetrachtung auszugehen ist, sind insbesondere folgende Kriterien:<sup>683</sup>

- Bei der Vermietung handelt sich um eine Tätigkeit, die nicht in der üblichen gewerblichen oder beruflichen Betätigung der Immobilien GmbH liegt.

---

<sup>674</sup> Rz 1929 UStR 2000.

<sup>675</sup> *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994<sup>28</sup>, § 12 Rz 292; Rz 1929 UStR 2000; VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0192; *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 176.

<sup>676</sup> *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994<sup>28</sup>, § 12 Rz 292/1; *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 178.

<sup>677</sup> Rz 1930 UStR 2000; *Pernegger*, Umsatzsteuer für die betriebliche Praxis<sup>2</sup>, Beispiel 197.

<sup>678</sup> VwGH 27.5.1999, 97/15/0067; USt 2007/31, 4.

<sup>679</sup> *Kranich* in FS Bauer (1986) 153 ff; *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 188 f.

<sup>680</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 188 f.

<sup>681</sup> *Mayr*, SWK 32/2010, S 955.

<sup>682</sup> UFSW, GZ RV/1564-W/10 vom 12.10.2010.

<sup>683</sup> *Treer/Mayr*, ÖStZ Spezial - Der Salzburger Steueralog 2008, S 58 ff; Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steueralog 2008.

- Es wird ein besonders repräsentatives Gebäude, das speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt ist, vermietet. Ein Gebäude ist insbesondere dann auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt, wenn es nach dessen Wünschen geplant, errichtet oder sogar eingerichtet wird. Ein Indiz dafür kann auch die Tatsache sein, dass das Gebäude nie am freien Markt in dieser Ausführung angeboten wurde.
- Es liegt kein fremdübliches Mietverhältnis vor. Fremdüblichkeit liegt vor, wenn ein Vertragsverhältnis besteht, wie es zwischen Fremden (also auch mit fremden Arbeitnehmern) abgeschlossen würde.<sup>684</sup> Dafür ist nicht allein das Mietentgelt ausschlaggebend, sondern die vertragliche Gestaltung insgesamt.<sup>685</sup>

Auf den ersten Blick scheint der § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG unionswidrig zu sein, da die MwStSystRL die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs von ertragsteuerlichen Bestimmungen nicht abhängig macht.<sup>686</sup> Da der auf der Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG beruhende Ausschluss des Vorsteuerabzuges für Aufwendungen für die Lebensführung im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-Richtlinie (nunmehr MwStSystRL) in Österreich zum 1. Jänner 1995 bereits (unverändert) bestand, war Österreich nach Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-Richtlinie (nunmehr Art 176 der MwStSystRL) berechtigt, diese Vorsteuerauschlussregelung beizubehalten.<sup>687</sup> Den durch das Beibehaltungsrecht begründeten Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG stellt *Aigner*<sup>688</sup> in Zweifel.

Eine Untersuchung der Entstehungsgeschichte von Art 176 der MwStSystRL (ex Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-Richtlinie) zeigt, dass die Möglichkeit, die den Mitgliedstaaten durch den zweiten Unterabsatz dieser Bestimmung eingeräumt wird, nur Anwendung auf die Beibehal-

<sup>684</sup> VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209.

<sup>685</sup> UFSG, GZ RV/0478-G/04 vom 27.1.2005; Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2008.

<sup>686</sup> Ähnlich EuGH 26.9.1996, Rs C-230/94, *Enkler*, Rz 25.

<sup>687</sup> *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994<sup>28</sup>, § 12 Rz 277; VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028; *Gunacker-Slawitsch*, Umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch (2007), S 167; *Laudacher*, SWK 17/2010, S 592; *Kolacny/Caganek*, SWK 11/2004, S 417.

<sup>688</sup> *Aigner* führt in SWK 27/2009, S 825 iVm dem Beibehaltungsrecht folgendes aus: „Nach Art 176 der MwStSystRL (ex Art 17 Abs 6 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-Richtlinie) ist es einem Mitgliedstaat erlaubt, "alle Ausschlüsse" vom Vorsteuerabzug beizubehalten, die vor dem Inkrafttreten der MwStSystRL (ex 6 MwSt-Richtlinie) bestanden haben. Obwohl es nach der Judikatur des EuGH, wie bereits erwähnt, dem nationalen Gericht obliegt, zu bestimmen, welche Vorsteuerauschlüsse im Inkrafttretrungszeitpunkt bestanden haben, so stellt sich dennoch die Frage, ob unter den Begriff "alle Ausschlüsse" auch jene fallen, die zwar im Inkrafttretrungszeitpunkt der MwStSystRL (ex 6 MwSt-Richtlinie) bestanden haben, allerdings - wie im konkreten Fall - bislang nicht bzw. nicht mit der nunmehr unterstellten Tragweite angewendet wurden, weil für den Ausschluss vom Vorsteuerabzug bei privat genutzten Gebäudeteilen regelmäßig eine andere Norm herangezogen wurde. Weiters in FN 50: Grundsätzlich wurde die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG (1972) nur im Bereich der Miteigentumsgemeinschaften verwendet, mit Verweis auf *Kranich/Siegl/Waba*, UStG 1972 III, § 12 Rz 82a“; ebenso *Pülzl*, SWK 27/2009, S 832; ebenso *Prodinger*, SWK 3/2009, S 74.

tung der Ausschlüsse in Bezug auf Arten von Ausgaben findet, die sich nach der Natur des erworbenen Gegenstands oder der erworbenen Dienstleistung bestimmen und nicht nach deren Verwendung oder den Einzelheiten dieser Verwendung.<sup>689</sup> In diesem Zusammenhang stellt *Aigner*<sup>690</sup> die Anwendung des Beibehaltungsrechts des Art 176 der MwStSystRL (ex Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-Richtlinie ) auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG betreffend Wohnobjekte in Zweifel, da sich, seiner Ansicht nach, der Vorsteuerauschluss betreffend das vom VwGH im Erkenntnis vom 26.3.2007 2005/14/0091 behandelte Wohngebäude erst aus der Privatverwendung des Wohngebäudes, sondern nicht aus der Natur der erworbenen oder errichteten Wohnimmobilie ergibt. Der Ansicht Aigners hielt UFS entgegen, dass der EuGH eine solche Ansicht offensichtlich nicht (mehr) vertritt.<sup>691</sup>

Der Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG führt nach *Pernegger*<sup>692</sup> zu folgenden Steuerfolgen für die Immobilien GmbH:

- Aus dem Erwerb des betreffenden Wohnobjektes steht gem. § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iVm § 8 Abs 2 KStG kein Vorsteuerabzug zu. Die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten sind auch davon betroffen.<sup>693</sup>
- Da die Wohnung kein Teil des Unternehmens der Immobilien GmbH ist und aus gesellschaftlichen Gründen überlassen wird, liegt kein Leistungsaustausch vor. Deswegen fällt die Versteuerung der vom Gesellschafter an die Gesellschaft geleisteten Miete weg.

---

<sup>689</sup> EuGH 30.3.2006, Rs C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, Rz 49.

<sup>690</sup> *Aigner*, SWK 27/2009, S 823 „Dabei übersieht der VwGH allerdings, dass die der Rs Royscot zugrunde liegende britische Bestimmung den Vorsteuerabzug für Kraftfahrzeuge unabhängig von der Verwendung des vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Gegenstands vorgesehen hat. Der Vorsteuerabzug war daher auch dann ausgeschlossen, wenn das Kraftfahrzeug ausschließlich für unternehmerische Zwecke verwendet wurde. Bei den vom VwGH behandelten Wohnräumen ergibt sich das Abzugsverbot hingegen erst aufgrund der privaten Verwendung durch den Unternehmer. Es besteht daher bspw. kein Zweifel darüber, dass eine von einem Rechtsanwalt erworbene Eigentumswohnung, in der dieser seine Kanzlei einrichtet, (bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen) zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Nur wenn er abgrenzbare Räumlichkeiten dieser Eigentumswohnung überwiegend für private Wohnzwecke verwendet, tritt insoweit ein (anteiliger) Vorsteuerauschluss ein. "Wohnräume" sind daher nicht per se als "bestimmter Gegenstand" vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Vielmehr ergibt sich das Abzugsverbot erst durch die überwiegende private Nutzung abgrenzbarer Räumlichkeiten.“; *Aigner*, taxlex 2009, S 263.

<sup>691</sup> UFSL, GZ RV/1014-L/09 vom 5.11.2009; *Krumenacker*, SWK 3/2010, S 77; *Moshammer*, SWK 14/15/2010, S 539 „Für den österreichischen Vorsteuerauschluss für gemischt genutzte Gebäude gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG bedeutet dies zwar grundsätzlich, dass die Verknüpfung des Vorsteuerauschlusses an eine bestimmte Verwendung zulässig erscheint.“

<sup>692</sup> *Pernegger*, ÖStZ 2001/168, 89.

<sup>693</sup> Ebenso ARD 5150/20/2000; Rz 1929 UStR 2000.

- Für die laufenden Kosten einer nicht zum Unternehmen gehörenden Wohnung ist kein Vorsteuerabzug möglich.
- Wenn die Wohnung später fremdüblich vermietet wird, wäre eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 UStG<sup>694</sup> nicht möglich, da die Wohnung aus dem nichtunternehmerischen in den unternehmerischen Bereich gelangen würde.
- Sollte das Wohnobjekt in der Folge verkauft werden, kann für die Veräußerung nicht gemäß § 6 Abs 2 UStG zur Steuerpflicht optiert werden, da dies nur bei zum Unternehmen gehörigen Gegenständen möglich ist.

#### 4.4.1.7.1. Autonomie des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG

Im Zuge des AbgAG 1997 kam es zu Änderungen des § 12 Abs 2 Z 1 UStG.<sup>695</sup> Ob durch die Änderung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG auch das Beibehaltungsrecht im Hinblick auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG aufgegeben wurde, hängt nach den Ausführungen des EuGH davon ab, ob diese beiden Bestimmungen in einer Wechselbeziehung zueinander stehen oder autonom sind.<sup>696</sup> Die Wechselbeziehung zwischen dem § 12 Abs 2 Z 1 UStG und dem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG könnte in einer Ergänzungsfunktion des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gegenüber § 12 Abs 2 Z 1 UStG liegen, da der § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gerade auch für unternehmerischen Zwecken dienende Leistungen den Vorsteuerabzug iSd § 12 Abs 2 Z 1 UStG ausschließen soll, wenn die für sie bezogenen Entgelte überwiegend ertragsteuerlich nicht abzugsfähig sind.<sup>697</sup>

Hierzu führte der EuGH<sup>698</sup> aus, dass es Sache des nationalen Gerichts ist, zu ermitteln, ob § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG und § 12 Abs 2 Z 1 UStG in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind. Darauf bezogen hat der VwGH<sup>699</sup> zum Ausdruck gebracht, dass der § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iSd EuGH-Urteils "autonom" anwendbar ist bzw. die Anwendungsbereiche von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG und § 12 Abs 2 Z 1 sich nicht decken.<sup>700</sup> Der § 12 Abs 2 Z 1 UStG erfasst nämlich zusätzlich auch völlig anders gelagerte Sachverhalte, etwa wenn sich

<sup>694</sup> *Slawitsch*, SWK 23/24/2005, S 703.

<sup>695</sup> *Sarnthein*, ÖStZ 2009/695, 349.

<sup>696</sup> *Aigner*, taxlex 2009, S 261.

<sup>697</sup> *Pülzl*, SWK 11/2005, S 399; *Prechtl/Aigner*, Gemischt genutzte Gebäude (SWK Sonderheft 2005), S 104 ff; anders Rz 1914 und Rz 1915 UStR 2000.

<sup>698</sup> EuGH 23.4.2009, C-460/07, *Sandra Puffer*, Rz 95 bis Rz 97.

<sup>699</sup> VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100; RdW 2009/467, 495.

<sup>700</sup> ÖStZ 2009/631, 313; Rz 1912a UStR 2000; kritisch *Aigner*, taxlex 2009, S 262 f.

die Mischnutzung daraus ergibt, dass das Gebäude neben der unternehmerischen einer anderen, aber nicht durch § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG erfassten Nutzung unterliegt.<sup>701</sup> Ein derartiger - ausschließlich durch § 12 Abs 2 Z 1 UStG erfasster - Fall liegt etwa vor, wenn ein räumlicher Teil des Gebäudes betrieblichen Zwecken dient, der andere Teil hingegen brach liegt, vom Unternehmer also überhaupt keiner Verwendung gewidmet wird.<sup>702</sup> Anders ausgedrückt enthält der § 12 Abs 2 Z 1 UStG Vorschriften zum Vorsteuerabzug bei Grundstücken, wonach Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden nur insoweit für das Unternehmen ausgeführt gelten, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsregeln Betriebsausgaben sind.<sup>703</sup> Diese Bestimmung umfasst einen bloßen Vorsteuerauschluss, sodass im Falle der Änderung der Verhältnisse eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs iSd § 12 Abs 10 UStG vorzunehmen ist.<sup>704</sup> Demgegenüber, bezogen auf die Immobilien GmbH, betrifft der § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nur die im § 8 Abs 2 KStG sowie § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit b und Z 3 EStG geregelten Tatbestände.<sup>705</sup> Es besteht demnach keinesfalls ein pauschaler Ausschluss jeder unternehmensfremden Verwendung.<sup>706</sup>

Zusammenfassend ist § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG lit a nach der Rspr des VwGH<sup>707</sup> autonom anzuwenden und hat Vorrang gegenüber § 12 Abs 2 Z 1 UStG für Wirtschaftsgüter, die typischerweise der Lebensführung dienen, und für gemischt unternehmerisch-privat genutzte Gebäude.<sup>708</sup>

#### 4.4.2. Missbrauch

Als Zuordnungsnorm kommen auch missbräuchliche Steuergestaltungen gemäß § 22 BAO in Betracht. Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordert zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie und des nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Ge-

---

<sup>701</sup> ÖStZ 2009/734, 362.

<sup>702</sup> Sarnthein, ÖStZ 2009/695, 349; VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100.

<sup>703</sup> Sarnthein, ÖStZ 2009/695, 348.

<sup>704</sup> Sarnthein, ÖStZ 2009/695, 348.

<sup>705</sup> RdW 2009/467, 495 „§ 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG erfasst Leistungen, deren Entgelte überwiegend als Lebensführungsaufwendungen einkommensteuerlich nicht abzugsfähig sind.“; Ruppel/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 151; Vgl. dazu Kap 3.3.4.2. Nichtabzugsfähigkeit der Ausgaben iSd § 12 KStG.

<sup>706</sup> Sarnthein, ÖStZ 2005/184, 106; kritisch Pülzl, SWK 11/2005, S 399 (FN 23).

<sup>707</sup> VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100.

<sup>708</sup> Ruppel/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 151.

währung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde.<sup>709</sup> Ein Missbrauch kann darin erblickt werden, wenn der Geschäftsführer und Gesellschafter einer Gesellschaft dieser ein überwiegend ihm selbst gehöriges Einfamilienhaus vermietet und dann von dieser den Großteil des Hauses als Dienstwohnung wieder zur Verfügung gestellt bekommt.<sup>710</sup> Ein weiteres Beispiel für Missbrauch wäre anzuführen, wenn eine Immobilien GmbH ein Einfamilienhaus an Gesellschafter und an ihm nahestehende Personen vertragslos und unentgeltlich vermietet.<sup>711</sup> Bei festgestellten missbräuchlichen Steuergestaltungen wird gemäß § 22 BAO der geltend gemachte Vorsteuerabzug komplett rückgängig gemacht.<sup>712</sup>

#### **4.4.3. Vorsteuerabzug im Rahmen der unternehmerischen Nutzung**

Wenn die Lieferungen und sonstige Leistung mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen und die Entgelte für die bezogenen Leistungen überwiegend abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 8 Abs 2 sowie § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit b und Z 3 EStG darstellen,<sup>713</sup> gilt der Vorsteuerabzugausschluss nach § 12 Abs 3 Z 4 UStG nur für den nichtunternehmerisch genutzten Teil,<sup>714</sup> was nunmehr, angesichts des Art 176 der MwStSystRL<sup>715</sup> und des Durchführungsbeschlusses des Rates 2009/1013/EU, ABl 29.12.2009, L 348/21, dem Art 168a der MwStSystRL entspricht.<sup>716</sup>

#### **4.4.4. Aufteilung der Vorsteuer**

Tätigt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer nach § 12 Abs 4 UStG die Vorsteuerbeträge in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.<sup>717</sup> Folgende Aufteilungsmethoden deren Wahl weder eines Antrages des Unternehmers noch einer Bewilligung durch das Finanzamt bedarf und dem Unternehmer überlassen wird,<sup>718</sup> kämen in Betracht:<sup>719</sup>

<sup>709</sup> *Treer/Mayr*, ÖStZ Spezial - Der Salzburger Steueralog 2008, S 59.

<sup>710</sup> *Pernegger*, ÖStZ 2001/168, 88; VwGH 25.9.2002, 97/13/0175; VwGH 13.10.1999, 96/13/0113; VwGH 29.11.1988, 87/14/0200; Rz 922 KStR 2001.

<sup>711</sup> VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081.

<sup>712</sup> Vgl. dazu Kap 4.6. Missbrauch im Umsatzsteuerbereich.

<sup>713</sup> Vgl. dazu Kap 4.4.1.7. Leistung für das Unternehmen.

<sup>714</sup> *Berger/Kindl/Hinterleitner*, Umsatzsteuer (2008), S 50; Kritisch *Prechtl/Aigner*, SWK 22/2005, S 674 f, da diese Vorschrift „eine unzulässige Einschränkung des Vorsteuerabzuges darstellt.“

<sup>715</sup> Vgl. dazu Kap 4.4.1.7. Leistung für das Unternehmen.

<sup>716</sup> *Sarnthein*, SWK 28/2010, S 855; *Aigner*, SWK 18/2010, S 625.

<sup>717</sup> Rz 1912b UStR 2000; *Pernegger*, ÖStZ 2003/134, 54 ff.

<sup>718</sup> Rz 2038 UStR 2000.

- Aufteilung nach Maßgabe der Zurechenbarkeit zu den unecht steuerfreien Umsätzen<sup>720</sup> und den übrigen Umsätzen bei wirtschaftlicher Betrachtung.<sup>721</sup> Diese Zurechnung ist zwar im Zeitraum des Leistungsbezugs mit Vorsteuerabzug vorzunehmen, der Zurechnungshorizont ist jedoch nicht auf den Zeitraum des Leistungsbezugs begrenzt.<sup>722</sup> Wenn die Vorsteuerbeträge nicht eindeutig zugeordnet werden können, könnte die Aufteilung im Einzelfall aufgrund der Kostenrechnung<sup>723</sup> oder schätzungsweise<sup>724</sup> erfolgen, wenn diese objektiv und nachvollziehbar vorgenommen wird.
- Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge.<sup>725</sup>
- Aufteilung nach Mischmethode besteht darin, dass nur jene Vorsteuerbeträge, die den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 3 UStG führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind, nach dem Umsatzverhältnis aufgeteilt werden.<sup>726</sup>

Der Art 173 Abs 1 der MwStSystRL sieht vor, dass, soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig ist, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. Die Aufteilungsregel bleibt den Mitgliedstaaten überlassen.<sup>727</sup> Die Mitgliedstaaten müssen bei der Ausübung ihres Ermessens Zweck und Systematik der MwStSystRL berücksichtigen und daher eine Berechnungsweise vorsehen, die objektiv wi-

---

<sup>719</sup> Scheiner/Kolacny/Caganeek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994<sup>28</sup>, § 12 Rz 453; Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 262.

<sup>720</sup> Krumenacker, SWK 18/2006, S 544.

<sup>721</sup> Scheiner/Kolacny/Caganeek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994<sup>28</sup>, § 12 Rz 462 und Rz 470.

<sup>722</sup> Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 265 ff; EuGH 15.12.2005, Rs C-63/04, *Centralan Property Ltd*, Rz 54; Vgl. Beispiel in Beiser, ÖStZ 2006/675, 323; Oberleitner, ÖStZ 2007/208, 108 „[...] der Vorsteuerabzug abhängig gemacht wird, von künftigen besteuerten Umsätzen.“

<sup>723</sup> Rz 2018 UStR 2000; Pernegger, Umsatzsteuer<sup>7</sup>, § 12 Rz 2018.

<sup>724</sup> Rz 2019 UStR 2000; Pernegger, Umsatzsteuer<sup>7</sup>, § 12 Rz 2019.

<sup>725</sup> Rz 2031 UStR 2000; Scheiner/Kolacny/Caganeek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994<sup>28</sup>, § 12 Rz 477.

<sup>726</sup> Rz 2037 UStR 2000; Scheiner/Kolacny/Caganeek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994<sup>28</sup>, § 12 Rz 487.

<sup>727</sup> EuGH 13.3.2008, Rs C-437/06, *Securita*, Rz 39.

derspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist.<sup>728</sup>

## 4.5. Umsatzsteuerliche Liebhaberei

### 4.5.1. Umsatzsteuerliche Liebhaberei in Österreich

Die Einführung der Mehrwertsteuer mit dem UStG 1972 brachte für Liebhabereibetriebe zunächst den Vorteil, dass sie selbst dann den vollen Vorsteuerabzug geltend machen konnten, wenn die Vorsteuern höher als die zu entrichtende Umsatzsteuer waren.<sup>729</sup> Um Missbräuchen, Steuerhinterziehungen oder Steuerumgehungen zu begegnen, wurde die Bestimmung des § 12 Abs 2 1972 idF BGBl. Nr. 636/1975 eingeführt, wonach die Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit einer Tätigkeit stehen, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten, obwohl solche Tätigkeiten weiterhin als unternehmerische Betätigungen eingestuft wurden.<sup>730</sup> Durch diese Regelung wurden die Liebhabereibetriebe vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, hingegen mussten sie künftig die Umsatzsteuer abführen.<sup>731</sup> Die Verbindung der Umsatzsteuerpflicht mit dem Vorsteuerauschluss fand der VfGH<sup>732</sup> exzessiv<sup>733</sup> und erklärte die Vorsteuerauschlussbestimmung für Liebhaberei für nichtig, da die Begegnung der Liebhabereibetrieben, nicht mit Maßnahmen zu erreichen wäre, die zu einer erheblichen Mehrbelastung der Liebhabereibetriebe<sup>734</sup> im Umsatzsteuerrecht, die sich aus der Umsatzsteuerpflicht mit gleichzeitigem Vorsteuerauschluss ergibt, führen.<sup>735</sup> Als Folge des Erkenntnisses des VfGH vom 28.2.1983 strich der Gesetzgeber ab 1.1.1984 idF BGBl. Nr. 587/1983 die Liebhaberei aus dem Unternehmensbereich.<sup>736</sup> Seitdem gilt gemäß § 2 Abs 5 Z 2 UStG eine Tätigkeit als nicht gewerblich oder beruflich, wenn diese Tätigkeit auf Dauer gesehen keine Gewinne oder Einnahmenüberschüsse erwarten lässt (Liebhaberei).<sup>737</sup>

---

<sup>728</sup> *Beiser*, SWK 8/2009, S 334.

<sup>729</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 173.

<sup>730</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 238.

<sup>731</sup> *Sarnthein*, SWK 15/2005, S 515; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 238.

<sup>732</sup> VfGH 28.2.1983, G123/81.

<sup>733</sup> VwGH 22.5.1990, 87/14/0038.

<sup>734</sup> Ebenso VfGH 9.12.1982, G33/81, G64a/82.

<sup>735</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 239.

<sup>736</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 173.

<sup>737</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 240; *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 173.

Die Normen bezüglich Liebhaberei wurden durch die Liebhabereiverordnung 1993 (LVO 1993) konkretisiert.<sup>738</sup> Dies geschah durch Einführung des § 6 LVO, wonach, bezogen auf die Vermietung, die Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei kleiner Vermietung iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO, nicht jedoch bei großer Vermietung iSd § 1 Abs 1 LVO vorliegen kann.<sup>739</sup> In seinem Erkenntnis<sup>740</sup> brachte der VfGH zum Ausdruck, dass § 6 LVO 1993 eine bloße Klarstellung des § 2 Abs 5 Z 2 UStG darstelle. Weiters führt der VfGH aus, dass es sachlich notwendig ist, den Begriff der Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht anders als im Ertragsteuerrecht zu fassen, und es unsachlich wäre, für die Abgrenzung zwischen unternehmerischer Tätigkeit und Konsumverhalten auf die Erfordernisse der Einkommensbesteuerung, wonach nach einer Wertschöpfung ausgerichtet wird, abzustellen.<sup>741</sup>

Umsatzsteuerliche Liebhaberei kann gemäß § 6 LVO nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Tätigkeiten iSd § 1 Abs 1 LVO vorliegen.<sup>742</sup> Eine unternehmerische Tätigkeit liegt daher auch dann vor, wenn die Kriterienprüfung nach § 2 Abs 1 LVO ertragsteuerlich zur Annahme von Liebhaberei führt.<sup>743</sup> Bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 2 LVO decken sich hingegen die ertragsteuerliche und die umsatzsteuerliche Liebhabereibeurteilung, da nur hier Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vorliegen kann.<sup>744</sup>

Unter den § 1 Abs 2 LVO fallen folgende Tätigkeiten mit Annahme umsatzsteuerlicher Liebhaberei:<sup>745</sup>

Ziffer 1: Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.<sup>746</sup>

---

<sup>738</sup> UFSL, GZ RV/2195-L/02 vom 14.2.2008.

<sup>739</sup> *Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, EStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 257.

<sup>740</sup> VfGH 20.6.2001, B2032/99.

<sup>741</sup> Ebenso *Rauscher/Grübler*, *Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis*<sup>2</sup>, S 20 f.

<sup>742</sup> RdW 2003/285, 345; VwGH 23.6.1998, 97/14/0115.

<sup>743</sup> *Rauscher/Grübler*, *Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis*<sup>2</sup>, S 19 f.

<sup>744</sup> Pkt. 22.2 LRL 1997.

<sup>745</sup> Ebenso *Prechtl*, *Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht*, S 119.

<sup>746</sup> Ebenso VwGH 27.8.1998, 96/13/0041.

Ziffer 2: Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.<sup>747</sup>

Ziffer 3: Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.<sup>748</sup> Dazu zählen die Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen, Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten (Quasi-Wohnungseigentum),<sup>749</sup> einzelne Bungalows, einzelne Appartements (Mietwohnungen), im Wohnverband befindliche Fremdenzimmer (bis zu zehn Betten).<sup>750</sup> Die gewerbliche Beherbergung fällt nicht darunter.<sup>751</sup> Unter “Bewirtschaftung” sind vor allem die Vermietung und die Untervermietung zu verstehen.<sup>752</sup> Die Zuordnung zur kleinen Vermietung erfolgt ausschließlich nach der Art des Wohnraumes.<sup>753</sup> Die Anzahl der bewirtschafteten Objekte ist unmaßgeblich.<sup>754</sup>

Für die Immobilien GmbH ist umsatzsteuerlich Liebhaberei nur für die Fälle des § 1 Abs 2 Z 1 und Z 3 LVO denkbar, da der § 1 Abs 2 Z 2 LVO hingegen wesensbedingt kein Anwendungsfall für Körperschaften ist, zumal die im § 1 Abs 2 Z 2 LVO angeführten Tätigkeiten nur von einer natürlichen Person ausgeübt werden können.<sup>755</sup>

Die Annahme umsatzsteuerlicher Liebhaberei kann bei der kleinen Vermietung nach § 2 Abs 4 LVO widerlegt werden, indem sich anhand einer Prognoserechnung abschätzen lässt, dass ein Gesamtgewinn innerhalb von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) erwirtschaftet werden kann.<sup>756</sup>

Die Qualifikation einer bestimmten Tätigkeit als Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn ist nicht auf Unternehmen bestimmter Rechtsform beschränkt bzw. können hievon sowohl Körperschaften des Privatrechts betroffen sein.<sup>757</sup>

---

<sup>747</sup> Ebenso *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG - Kommentar, § 7 Rz 61.

<sup>748</sup> *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 258/1.

<sup>749</sup> Pkt. 15a.2.1 LRL 1997.

<sup>750</sup> Pkt. 15a.1 LRL 1997.

<sup>751</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, S 85.

<sup>752</sup> Pkt. 15a.1 LRL 1997.

<sup>753</sup> *Püzl*, ÖStZ 2004/676, 314 (FN 1).

<sup>754</sup> Pkt. 15a.3 LRL 1997.

<sup>755</sup> Rz 332 KStR 2001, kritisch *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 552.

<sup>756</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, S 495.

<sup>757</sup> VwGH 28.10.1997, 93/14/0224.

Nach § 2 Abs 1 UStG gilt derjenige als Unternehmer, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.<sup>758</sup> Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.<sup>759</sup> Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.<sup>760</sup> Der Unternehmer ist nach § 11 Abs 1 UStG berechtigt und unter Umständen auch verpflichtet, über steuerpflichtige Umsätze Rechnungen, auf denen Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist, auszustellen. Er ist auch unter den in § 12 Abs 1 UStG angeführten Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Der § 2 Abs 5 Z 2 UStG sieht vor, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt. Der richtige Kern der Vorschrift des § 2 Abs 5 Z 2 UStG ist die Ausklammerung von Tätigkeiten, die - wirtschaftlich gesehen - der Konsumsphäre (dem Endverbrauch von Leistungen) zuzuordnen sind, aus dem Unternehmerbegriff.<sup>761</sup> Der Begriff der Liebhaberei grenzt somit im Umsatzsteuerrecht nicht wie im Ertragsteuerrecht Einkunftsquellen von anderen Betätigungen, sondern die unternehmerische Tätigkeit von der Konsumsphäre (dem Endverbrauch) ab.<sup>762</sup> Leistungen sowie erhaltene Vorleistungen, die im Zusammenhang mit solchen der Konsumsphäre (dem Endverbrauch) zuzurechnenden Betätigungen erbracht wurden, sind umsatzsteuerlich unbeachtlich.<sup>763</sup>

Eine weitere mittelbare Anwendung könnte der Liebhabereibegriff über den § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG finden. Nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gelten kraft gesetzlicher Fiktion bestimmte Leistungen als nicht für das Unternehmen ausgeführt, auch wenn sie tatsächlich für Zwecke des Unternehmens erfolgen.<sup>764</sup> Bezogen auf die Immobilien GmbH regelt der § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG<sup>765</sup> solche Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) nach §§ 8 Abs 2 und § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG iVm § 20 Abs 1 EStG

---

<sup>758</sup> Ebenso *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 40.

<sup>759</sup> *Ungericht*, ÖStZ 2007/404, 201.

<sup>760</sup> *Stoll*, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, S 157; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 43.

<sup>761</sup> VfGH 20.6.2001, B2032/99.

<sup>762</sup> *Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 25.

<sup>763</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 14.

<sup>764</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 149.

<sup>765</sup> Auf der Ebene der Union ist der § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG durch die Stillstandsklausel nach Art 176 der MwStSystRL (ex Art 17 Abs 6 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-Richtlinie) gedeckt und deswegen unionskonform.

Z 2 lit b und Z 3 EStG darstellen.<sup>766</sup> Versteht man nun mit dem herrschenden Schrifttum die Problematik der Liebhaberei als Teilbereich der Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung, so können die Ausgaben und Aufwendungen im Zusammenhang mit einer körperschaftsteuerlichen Liebhaberei als Einkommensverwendung und damit als nicht-abzugsfähig iSd § 8 Abs 2 KStG angesehen werden.<sup>767</sup> Dadurch könne die Liebhaberei in einen anderen Begriff und zwar in den Begriff „Einkommensverwendung“ gekleidet werden. Dies hätte zur Folge, dass durch § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG<sup>768</sup> über die Einkommensverwendung nach § 8 Abs 2 und § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG für die bezogenen Leistungen der Vorsteuerabzug nicht zusteht, ohne sich auf die umsatzsteuerliche Liebhaberei nach § 2 Abs 5 Z 2 UStG berufen zu müssen.<sup>769</sup> Wenn, in diesem Sinne, bestimmte Betätigungen als Einkommensverwendung (Liebhaberei) angesehen werden und diese Betätigungen mit der Annahme einer Einkunftsquelle wie die „große Vermietung“ nach § 1 Abs 1 LVO sind, wird Liebhaberei über die Anwendung der Einkommensverwendung, entgegen dem § 6 LVO, wonach von Liebhaberei nur bei der kleinen Vermietung auszugehen ist, auch bei der großen Vermietung angenommen können.<sup>770</sup> Damit käme im Ergebnis der weitreichendere körperschaftsteuerliche Liebhabereibegriff im Umsatzsteuerrecht erst recht wieder, gleichsam „durch die Hintertüre“, zur Anwendung.<sup>771</sup> Die Lösung dieses Widerspruchs erfordert eine enge Auslegung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG.<sup>772</sup> Da die Nicht-Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen Liebhaberei aus dem Einkommensbegriff nach § 7 Abs 3 KStG abzuleiten ist, sondern nicht unmittelbar auf die Einkommensverwendung nach § 8 Abs 2 KStG zurückzuführen ist, wobei Vermögensminderungen im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen Liebhaberei wohl auch ohne die Bestimmung des § 8 Abs 2 KStG nicht zum Abzug gelangen könnten, liegt auch kein Anwendungsfall des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG und damit keine Ausweitung der umsatzsteuerlichen Liebhaberei auf die erwerbstypischen Betätigungen iSd § 1 Abs 1 LVO.<sup>773</sup> Somit bewirkt die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nicht, dass der weitreichendere körperschaftsteuerliche Liebhabereibegriff gleichsam „durch die Hintertüre“ im Umsatzsteuerrecht zur Anwendung kommt.<sup>774</sup>

---

<sup>766</sup> Vgl. dazu Kap 4.4.1.7. Leistung für das Unternehmen.

<sup>767</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 176 f.

<sup>768</sup> *Stoll*, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, S 253 f.

<sup>769</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 177.

<sup>770</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 177.

<sup>771</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 177.

<sup>772</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 151; *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 178.

<sup>773</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 178.

<sup>774</sup> *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 194.

## 4.5.2. Österreichische Liebhaberei im Lichte des Unionsrechts

### 4.5.2.1. Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts

In jedem Mitgliedstaat der Europäischen Union gelten zwei Rechtssysteme: Das nationale Rechtssystem und das Unionsrechtssystem.<sup>775</sup> Das Unionsrecht hat Vorrang gegenüber dem nationalen Recht.<sup>776</sup> Der EuGH hat diesen Vorrang aus dem Art 288 AEUV (ex-Artikel 249 EGV) abgeleitet.<sup>777</sup>

Weiters bestimmt der Art 288 AEUV, dass die Richtlinie für jeden Mitgliedstaat hinsichtlich des zu erreichenden Zieles verbindlich ist, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel der Umsetzung. Demzufolge sind die Mitgliedstaaten nicht zur wörtlichen Übernahme von Richtlinien verpflichtet, sondern nur zur Übernahme der materiellen Inhalte.<sup>778</sup>

Richtlinien sind für die Mitgliedstaaten nur hinsichtlich des zu erreichenden Zieles verbindlich.<sup>779</sup> Nach ständiger Rechtsprechung hat jeder Mitgliedstaat, der Adressat einer Richtlinie ist, die Verpflichtung, in seiner nationalen Rechtsordnung alle erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um die volle Wirksamkeit der Richtlinie entsprechend ihrer Zielsetzung zu gewährleisten.<sup>780</sup> Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, alle Bereiche des nationalen Rechts, die auf EG-Richtlinien stützen, unionskonform zu interpretieren.<sup>781</sup> Lässt die staatliche Umsetzung mehrere Auslegungen zu, so ist diese zu wählen, die den Zielen der Richtlinie entspricht; gleichzeitig sind diejenigen Interpretationen nicht zu berücksichtigen, die gegen die Richtlinie verstoßen würden.<sup>782</sup> Wenn Zweifel an der richtlinienkonformen Auslegung der nationalen Bestimmung bestehen, ist EuGH heranzuziehen, der im Wege der Vorabentscheidung über die Sache entscheidet.<sup>783</sup> In Österreich dürfen VfGH, VwGH sowie UFS<sup>784</sup> Vorabentscheidungsersuchen beim EuGH stellen, wenn sie die Einreichung des Vorabentscheidungsersuchen

<sup>775</sup> Achatz in Achatz/Tumpel, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, S 22.

<sup>776</sup> Schweitzer/Hummer/Obwexer, Europarecht (2007), Rz 194 bis Rz 196.

<sup>777</sup> Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994<sup>25</sup>, Band Ib Mehrwertsteuersystemrichtlinie, S 104.

<sup>778</sup> Beiser/Zorn, SWK 12/2005, S 445.

<sup>779</sup> UFSL, GZ RV/0612-L/05 vom 31.5.2006.

<sup>780</sup> EuGH 16.6.2005, Rs C-456/03, *Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Italienische Republik*, Rz 50.

<sup>781</sup> Schweitzer/Hummer/Obwexer, Europarecht (2007), Rz 291 ff.

<sup>782</sup> Schweitzer/Hummer/Obwexer, Europarecht (2007), Rz 291.

<sup>783</sup> Art 267 AEUV (ex-Artikel 234 EGV); Tumpel, Steuern Kompakt 2011, S 29.

<sup>784</sup> Pirklbauer/Wagner, ÖStZ 2006/785, 377.

chens für nötig halten, um ihre Urteile unionskonform fällen zu können.<sup>785</sup> Die Rechtsprechung des EuGH ist innerstaatlich durch die nationalen Gerichten und Behörden umzusetzen.<sup>786</sup> Dadurch wird eine einheitliche und wirksame Anwendung des Unionsrechtes sichergestellt.<sup>787</sup> Kann das von einer Richtlinie vorgeschriebene Ziel nicht im Wege der Auslegung erreicht werden, kann unter bestimmten Voraussetzungen Schadenersatz durch Mitgliedstaaten geleistet werden.<sup>788</sup>

Im Gegensatz zum unmittelbaren Wirkung des primären Gemeinschaftsrechts entfalten die EU Richtlinien hingegen nur mittelbare Wirkung.<sup>789</sup> Trotzdem wird den Richtlinien nach ständiger Rechtsprechung des EuGH unmittelbare Wirkung zugesprochen.<sup>790</sup> Dies ist nur der Fall, wenn die Bestimmungen der Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind, sie nicht fristgemäß oder nur unzulänglich in das nationale Recht umgesetzt wurden und dem Einzelnen Rechte einräumen.<sup>791</sup> Unter diesen Voraussetzungen hat die Richtlinie auch Vorrang gegenüber dem nationalen Recht.<sup>792</sup>

Zusammenfassend bedeutet dies, dass, wenn der Umfang der Unternehmereigenschaft in Österreich nach § 2 Abs 1 UStG weiter als jener im Rahmen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG (nunmehr MwStSystRL) ist, so kann sich dies nicht zu Lasten (z.B. durch Versagung des Vorsteuerabzugs) des Steuerpflichtigen auswirken, da eine unmittelbare Anwendung der Richtlinie nur zugunsten des Steuerpflichtigen zulässig ist.<sup>793</sup> Ist der Umfang der Unternehmereigenschaft in einem Mitgliedstaat wie in Österreich nach § 2 Abs 1 UStG hingegen enger, wie der Fall ist, als jener nach der MwStSystRL, so kann sich der Steuerpflichtige, wenn dies zu seinen Gunsten ist, unmittelbar auf Art 9 der MwStSystRL berufen und eine Behandlung als Steuerpflichtiger begehren.<sup>794</sup> Da aber in Österreich, trotz engeren Umfangs

---

<sup>785</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, Einf. Rz 28; *Zorn/Twardosz*, ÖStZ 2006/89, 59; *Achatz* in *Achatz/Tumpel*, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, S 35.

<sup>786</sup> *Koenig/Haratsch/Pechstein*, Europarecht<sup>7</sup>, Rz 454, Rz 455 und Rz 572; *Schweitzer/Hummer/Obwexer*, Europarecht (2007), Rz 178.

<sup>787</sup> *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, S 101 f.

<sup>788</sup> EuGH 4.7.2006, Rs C-212/04, *ELOG*, Rz 112.

<sup>789</sup> *Rabel*, ÖStZ 2009/412, 191.

<sup>790</sup> *Achatz* in *Achatz/Tumpel*, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, S 28 f; *Beiser*, Casebook Steuern, Beispiel 186, S 118; *Rabel*, ÖStZ 2009/412, 192.

<sup>791</sup> *Koenig/Haratsch/Pechstein*, Europarecht<sup>7</sup>, Rz 454; *Schweitzer/Hummer/Obwexer*, Europarecht (2007), Rz 178; *Scheiner/Kolacny/Caganeek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994<sup>27</sup>, § 2 Rz 354/3; *Rabel*, ÖStZ 2009/412, 191; EuGH 1.6.1999, Rs C-319/97, *Antoine Kortas*, Rz 21.

<sup>792</sup> Art 288 AEUV (ex-Artikel 249 EGV); *Heinrich*, ÖStZ 2001/938, 471 (FN 13); *Gurtner/Schima*, ÖStZ 2003/686, 338 (FN 36); *Schweitzer/Hummer/Obwexer*, Europarecht (2007), Rz 276.

<sup>793</sup> *Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 34.

<sup>794</sup> *Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 34.

der Unternehmereigenschaft<sup>795</sup> iSd § 2 Abs 1, § 2 Abs 5 Z 2, § 28 Abs 5 Z 4 UStG iVm § 6, § 1 Abs 2 Z 3 und § 2 Abs 4 LVO, eine unmittelbare Bezugnahme auf die MwStSystRL durch den VwGH abgelehnt wird, da aus Sicht der VwGH<sup>796</sup> die Einschränkung des Unternehmensumfangs in der MwStSystRL Deckung findet, kommt es in letzter Zeit zur heftigen Diskussionen, die im Folgenden thematisiert werden.

#### 4.5.2.2. Unionskonforme Richtlinieninterpretation

Die Vorschrift zur Vereinheitlichung des Umsatzsteuerrechts in der Europäischen Union war zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union die 6. MwSt-Richtlinie.<sup>797</sup> Die 6. MwSt-Richtlinie wurde durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG (im Folgenden MwStSystRL genannt) vom 28. November 2006 ersetzt.<sup>798</sup>

Bis zum EU-Beitritt war die verlustbringende "kleine Vermietung" in Österreichs gemäß 1 Abs 2 und § 6 LVO iVm § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1972 umsatzsteuerlich als Liebhaberei (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) anzusehen.<sup>799</sup> Mit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union hat Österreich sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts, insbesondere an die 6. MwSt-Richtlinie (nunmehr MwStSystRL) angepasst.<sup>800</sup>

Nach § 1 Abs 1 Z 1 UStG unterliegen inländische Umsätze von Unternehmern der Umsatzsteuer. Gemäß § 2 Abs 1 UStG ist als Unternehmer derjenige zu bezeichnen, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, wobei gewerblich oder beruflich jede nachhaltige Tätigkeit zur Einnahmenerzielung ist, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt. Nach § 2 Abs 5 Z 2 UStG ist eine Tätigkeit nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit anzusehen, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei). Die LVO wurde mit dem § 28 Abs 5 Z 4 UStG in das UStG übernommen. Nach § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei kleiner Vermietung iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO, nicht jedoch bei großer Vermietung iSd § 1 Abs 1 LVO vorliegen. Gemäß § 2 Abs

---

<sup>795</sup> *Tumpel/Haunold/Widhalm*, SWI 1997, S 38; *Heinrich*, SWK 8/1997, S 239 ff; *Pülzl*, SWK 30/2001, S 750 ff; *Beiser*, SWK 16/17/2006, S 490 ff.

<sup>796</sup> VwGH 26.5.2004, 2000/14/0021; VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082; VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318.

<sup>797</sup> *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994<sup>28</sup>, § 12 Rz 277.

<sup>798</sup> *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994<sup>22</sup>, Band Ib Mehrwertsteuersystemrichtlinie, S 89.

<sup>799</sup> VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082; *Renner*, SWK 11/2006, S 393.

<sup>800</sup> *Renner*, SWK 11/2006, S 393; *Fritzenwallner*, SWK 3/2010, S 71.

4 LVO wird bei der kleinen Vermietung Liebhaberei angenommen, wenn sie innerhalb von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) einen Gesamtgewinn nicht erwarten lässt. Demzufolge geht die Unternehmereigenschaft des Kleinvermieters unter, wenn die kleine Vermietung binnen der im § 2 Abs 4 LVO vorgesehenen Fristen keinen Gesamtgewinn erwirtschaftet. Insofern wird die Unternehmereigenschaft an das wirtschaftliche Ergebnis der Tätigkeit, nämlich an das Erfordernis der Gewinnerzielung, geknüpft.<sup>801</sup>

Wenn der Vermieter kein Kleinunternehmer iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG ist oder ein Kleinunternehmer, der zur Regelbesteuerung nach § 6 Abs 3 UStG optiert hat, hat der Vermieter nach § 6 Abs 1 Z 16 erster Teilstrich UStG iVm § 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG iVm Art 117 Abs 2 der MwStSystRL die Wohnraumvermietung in Österreich als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln. Die Vermietung von Grundstücken ist nach Art 135 Abs 1 Buchstabe l der MwStSystRL generell von der Umsatzsteuer zu befreien. Österreich wurde jedoch im Beitrittsvertrag die Ermächtigung eingeräumt, zuerst bis Ende 1998 die Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken mit ermäßigtem Steuersatz zu besteuern, vorausgesetzt er nicht unter 10 % liegt,<sup>802</sup> was aufgrund Art 117 Abs 2 der MwStSystRL (ex Art 28 Abs 2 der 6. MwSt-Richtlinie) bis heute der Fall ist.<sup>803</sup>

In Bezug auf den unionsrechtlichen Hintergrund der Regelung betreffend die kleine Vermietung bzw. das Untergehen der Unternehmereigenschaft bei fehlendem Gesamtgewinn iSd § 2 Abs 4 LVO hat der VwGH im Erkenntnis 26.5.2004, 2000/14/0021 erkannt, dass ab dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union die Liebhabereiregelung, soweit sie die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbaren Wohnraum anbelangt, eine unechte Steuerbefreiung iSd Art 135 Abs 1 Buchstabe l der MwStSystRL (ex Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwSt-Richtlinie) darstellt, wobei Österreich nach Art 137 Abs 1 Buchstabe d der MwStSystRL (ex Art 13 Teil C erster Satz Buchstabe a der 6. MwSt-Richtlinie) für diese Fälle der Vermietung dem Vermieter ein Recht auf Option zur Steuerpflicht nicht eingeräumt hat. Somit ist die Regelung der kleinen Vermietung, wie sie vor dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union bestand und zwar mit Ausschluss der verlustträchtigen kleinen Vermietung aus dem Anwen-

---

<sup>801</sup> *Aigner/Tumpel*, SWK 8/2011, S 401.

<sup>802</sup> *Rupel/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 10 Rz 57.

<sup>803</sup> *Renner*, SWK 11/2006, S 392.

dungsbereich des Umsatzsteuergesetzes (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug), durch die MwStSystRL (ex 6. MwSt-Richtlinie) gedeckt.<sup>804</sup>

Diese Auffassung findet ihre Bestätigung im Erkenntnis VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082,<sup>805</sup> wonach der § 2 Abs 5 Z 2 UStG als unionskonform<sup>806</sup> angesehen wird, da Österreich von den im Art 135 Abs 1 Buchstabe l der MwStSystRL (ex Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwSt-Richtlinie) vorgesehenen sonstigen Steuerbefreiungen Gebrauch gemacht hat.<sup>807</sup> Weiters wird in diesem Erkenntnis ausgeführt, dass für andere Arten der Immobilienvermietung der österreichische Gesetzgeber in Ausübung der Mitgliedstaatenwahlrechte nach Art 135 Abs 1 Buchstabe l der MwStSystRL sowie Art 137 Abs 1 Buchstabe d der MwStSystRL (ex Art 13 Teil B Buchstabe b sowie Teil C erster Satz Buchstabe a der 6. MwSt-Richtlinie) andere Regelungen hinsichtlich des Steuersatzes auch unter Ausübung eines Wahlrechtes, welches Österreich in der Beitrittsakte bzw. in Art 117 Abs 2 der MwStSystRL (ex Art 28 Abs 2 der 6. MwSt-Richtlinie) eingeräumt ist, getroffen und dadurch aber das ihm durch das Gemeinschaftsrecht nach Art 137 letzter Satz der MwStSystRL (ex Art 13 Teil C Unterabsatz 2 der 6. MwSt-Richtlinie) eingeräumte Ermessen<sup>808</sup> bezüglich der Zweckmäßigkeit der Einführung oder Einschränkung der Optionsrechte nicht überschritten hat. So hat der österreichische Gesetzgeber insbesondere die nicht verlustträchtige Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken als zwingend steuerpflichtig zum Steuersatz von 10%, die Vermietung von Grundstücken zu Geschäftszwecken hingegen als steuerbefreit mit Optionsrecht des Vermieters zur Steuerpflicht geregelt.<sup>809</sup>

---

<sup>804</sup> Ebenso *Zorn*, SWK 19/2004, S 641.

<sup>805</sup> *Renner*, SWK 11/2006, S 394.

<sup>806</sup> Kritisch *Aigner/Tumpel*, SWK 8/2011, S 401.

<sup>807</sup> Ebenso *Sarnthein*, SWK 16/17/2006, S 505 „Der Mitgliedstaat Österreich hat das Recht, die Bereiche festzulegen, in denen die Vermietung - als Ausnahme von der Grundregel des Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwSt-Richtlinie (nunmehr Art 135 Abs 1 Buchstabe l der MwStSystRL) - steuerpflichtig ist. Aus § 28 Abs 5 Z 4 UStG iVm der LVO 1993 geht eindeutig hervor, dass Österreich die kleine Vermietung in der Grundregel des Art 13 Teil B der 6. MwSt-Richtlinie (nunmehr Art 135 Abs 1 Buchstabe l der MwStSystRL) belassen hat.“

<sup>808</sup> EuGH 12.1.2006, C 246/04, *Turn- und Sportunion Waldburg*, Rz 29; *Prechtl*, *Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht*, S 149 „Der EuGH hat hiezu ausdrücklich festgehalten, dass die Mitgliedstaaten, wenn sie von der Befugnis Gebrauch machen, den Umfang des Optionsrechts zu beschränken und die Modalitäten seiner Ausübung festzulegen, die Ziele und die allgemeinen Grundsätze der MwSt-Richtlinie, insbesondere den Grundsatz der steuerlichen Neutralität und das Erfordernis einer korrekten und einheitlichen Anwendung der vorgesehenen Befreiungen, beachten müssen.“; *Prechtl*, *Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht*, S 150 „Eine Optionseinschränkung ist nach dieser Rspr somit nur dann zulässig, wenn der Grundsatz der steuerlichen Neutralität und das Erfordernis einer korrekten und einheitlichen Anwendung der vorgesehenen Befreiungen beachtet werden, bzw. auch sonst eine Vereinbarkeit mit den Zielen der MwSt-Richtlinie gegeben ist.“; EuGH 11.6.1998, C-283/95, *Fischer*, Rz 27.

<sup>809</sup> VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082; *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 10 Rz 57 und Rz 58; *Renner*, SWK 11/2006, S 394; *Rauscher/Grübler*, *Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis*<sup>2</sup>, S 314.

Weiters beruft sich der VwGH im Erkenntnis 16.2.2006, 2004/14/0082 auf ein Urteil des EuGH<sup>810</sup> bezüglich einer niederländischen Regelung, welche danach differenziert, ob durch die Vermietung eine bestimmte Rendite erzielt wird, als nicht gegen das Unionsrecht verstößend qualifiziert.<sup>811</sup> Des Weiteren stützt sich VwGH im angesprochenen Erkenntnis auch auf ein anderes Urteil des EuGH,<sup>812</sup> wonach die Ausübung eines Mitgliedstaatenwahlrechtes in Abhängigkeit von der Höhe des Ertrages für zulässig erachtet<sup>813</sup> wird und weist außerdem darauf hin, dass, wer Wohnraum vermietet, den er auch jederzeit für seine private Lebensführung nutzen kann, anders zu kalkulieren vermag als derjenige, der ausschließlich deshalb vermietet, um Früchte aus dem investierten Kapital zu erwirtschaften.<sup>814</sup> Letzterer wird sich nicht zu einem eine dauerhafte Verlustsituation bewirkenden Verhältnis der Einnahmen zu den Kosten bereit finden.<sup>815</sup> Abschließend nahm VwGH Bezug auf das Erkenntnis des VfGH 24.2.2003, B 266/03 bis 270/03<sup>816</sup> betreffend die steuerliche Behandlung der so genannten "kleinen Vermietung" in der LVO 1993, in dem ausgesprochen wurde, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden, wenn "bei Wirtschaftsgütern, die einen Bezug zur Privatsphäre aufweisen, bei Auftreten von Verlusten widerlegbar Liebhaberei vermutet" werde.<sup>817</sup>

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082 aufgezeigt, dass umsatzsteuerlich Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts, welches in 135 Abs 1 Buchstabe l der MwStSystRL (ex Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwSt-Richtlinie) für die Vermietung eine Steuerbefreiung anordnet, als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerauschluss) anzusehen ist.<sup>818</sup>

Dadurch hat der VwGH die vielfach insbesondere aus europarechtlichen Aspekten diskutierte Frage, ob eine - an sich unternehmerischen Betätigung, wie sie die "kleine Vermietung" zwei-

---

<sup>810</sup> EuGH 29.4.2004, Rs C-487/01 und C-7/02, *Gemeente Leusden und Hohn Groep*.

<sup>811</sup> *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994<sup>27</sup>, § 6 Abs 1 Z 16 UStG Rz 83.

<sup>812</sup> EuGH 4.10.2001, Rs C-326/99, *Stichting "Goed Wonen"*.

<sup>813</sup> Was die Bezugnahme des VwGH auf die EuGH Urteile 4.10.2001, Rs C-326/99, *Stichting "Goed Wonen"* und EuGH 29.4.2004, Rs C-487/01 und C-7/02, *Gemeente Leusden und Hohn Groep* anbelangt, meint *Prechtl* in „Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht“, S 161, dass aus den genannten Urteilen keine Schlüsse darüber gezogen werden können, ob die nationale Regelung, die auf den positiven Erfolg der Vermietungstätigkeit innerhalb von 20 bzw. 23 Jahren abstellt, dem Gemeinschaftsrecht entspricht.

<sup>814</sup> Kritisch *Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 153 (FN 592).

<sup>815</sup> Ebenso *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, S 315.

<sup>816</sup> RdW 2003/285, 345.

<sup>817</sup> Ebenso *Zech*, UFSjournal 5/2011, S 196.

<sup>818</sup> VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318; ebenso *Fritzenwallner*, SWK 3/2010, S 71.

fellos darstellt - dennoch umsatzsteuerlich unbeachtlich sein kann, wohl endgültig gelöst und damit die Auffassung verworfen, dass der Vorsteuerabzug für den Fall einer marktkonformen Vermietung EU-rechtlich zwingend zusteht.<sup>819</sup>

#### 4.5.2.3. Kritik an der unionskonformen Interpretation

Manche Autoren<sup>820</sup> sind der Meinung, dass § 2 Abs 5 Z 2 UStG der MwStSystRL widerspricht.

Im Folgenden werden die in den angeführten Schriftwerken<sup>821</sup> geäußerten Kritiken zusammengefasst und dargelegt. Außerdem wird auf das EuGH Urteil 26.9.1996, Rs C-230/94, *Enkler* eingegangen. Die Gedankenfolge dieser Kritiken hat den nachstehend beschriebenen Inhalt:

Nach Art 9 Abs 1 der MwStSystRL ist derjenige, der eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen (Vermietung).<sup>822</sup> Der Art 9 Abs 1 der MwStSystRL macht die fremdübliche Vermietung nicht vom Gesamtergebnis abhängig.<sup>823</sup> Das Wichtigste ist, dass der Vermietung marktkonform zwecks Einnahmenerzielung, darin spiegelt sich die Wirtschaftlichkeit der Tätigkeit wieder, nachgegangen wird.<sup>824</sup> Wenn der Vermieter auf dem Markt allgemein üblich vermietet und höhere Finanzierungskosten zu tragen hat, könnte der Vermieter nicht in der Lage sein, innerhalb 20 Jahren ab Vermietungsbeginn oder 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) ein positives Ergebnis zu erzielen.<sup>825</sup> Wenn dies der Fall wäre, wird die fremdübliche Vermietung nach österreichischem Recht der Privatsphäre zugeordnet, was der Vorsteuerausschluss und die Neutralisierung der Unternehmereigenschaft des Vermieters mit sich

---

<sup>819</sup> Renner, SWK 11/2006, S 395.

<sup>820</sup> Aigner/Tumpel, SWK 8/2011, S 401 ff; Prechtl, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 138 ff; Beiser, SWK 16/17/2006, S 490 ff; Stangl in Achatz/Tumpel (Hrsg), Umsatzsteuer und Immobilien (2007), S 73; Heinrich, SWK 8/1997, S 239 ff; Pülzl, SWK 30/2001, S 751 ff; Widhalm in Achatz/Tumpel, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, S 86 ff; Tissot in Achatz/Tumpel, Vorsteuerabzug (2005) S 46 ff.

<sup>821</sup> Vgl. die FN 820.

<sup>822</sup> FJ 5/2006, S 199.

<sup>823</sup> Heinrich, SWK 8/1997, S 243; Pülzl, SWK 30/2001, S 751 f; Achatz in Achatz, Praxisfragen zum UStG 1994, S 251; Tumpel/Haunold/Widhalm, SWI 1997, S 38; Beiser, SWK 22/2002, S 605 f; Prechtl, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 136; Beiser, SWK 16/17/2006, S 498; EuGH vom 26.9.1996, Rs C-230/94, *Renate Enkler*, Rz 25 betreffend die Unmaßgeblichkeit des wirtschaftlichen Erfolges iSd Art 4 Abs 1 der 6. MwSt-Richtlinie (nunmehr Art 9 Abs 1 der MwStSystRL).

<sup>824</sup> EuGH vom 26.9.1996, Rs C-230/94, *Renate Enkler*, Rz 27.

<sup>825</sup> Heinrich, SWK 8/1997, S 243.

bringt.<sup>826</sup> Ein Vorsteuerauschluss in Verlustfällen würde Umsatzsteerkumulationen<sup>827</sup> erzeugen und die Kostenneutralität<sup>828</sup> der Mehrwertsteuer in der Unternehmerkette zerstören.<sup>829</sup> Die Folgen sind schwerwiegende Wettbewerbsverzerrungen, da der Vorsteuerabzug in der Unternehmerkette einen beachtlichen Kostenvorteil bewirkt.<sup>830</sup> Grund für den Vorsteuerauschluss wäre nicht beispielsweise Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen, wie sie in Art 135 letzter Satz der MwStSystRL iVm Art 395 Abs 1 der MwStSystRL aufgezählt sind, sondern in diesem Falle schwache Eigenkapitalausstattung, die zur Aufnahme eines Kredites führt, aufgrund dessen höhere Finanzierungskosten<sup>831</sup> entstünden.<sup>832</sup> Wenn die Personen A und B fremdüblich vermieten und die gleichen Finanzierungskosten zu tragen haben aber A von Anfang an über starkes Eigenkapital verfügt und zügig Gewinne erzielt, wird bei A keine Liebhaberei angenommen.<sup>833</sup> Dagegen wird B anders steuerlich behandelt, da der Kauf der Wohnung fremdfinanziert wurde, er höhere Finanzierungskosten zu tragen hat, die ihn an der Gewinnerzielung innerhalb der im § 2 Abs 4 LVO vorgesehenen Fristen, trotz marktkonformer Vermietung, hindern können.<sup>834</sup> Die steuerlichen Folgen für B sind nach § 2 Abs 5 Z 2, § 28 Abs 5 Z 4 UStG iVm § 6, § 1 Abs 2 Z 3 und § 2 Abs 4 LVO der Ausschluss aus dem Anwendungsbereich des Umsatzsteuergesetzes (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug).<sup>835</sup> Die unterschiedliche steuerliche Behandlung<sup>836</sup> in diesem Beispiel nur aufgrund der Art der Finanzierung<sup>837</sup> verstößt sowohl gegen das Unionsrecht als auch gegen das Sachlichkeitsgebot nach Art 7 B-VG.<sup>838</sup>

<sup>826</sup> Kritisch *Heinrich*, SWK 8/1997, S 243; kritisch *Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 114.

<sup>827</sup> *Kranich/Siegl/Waba*, Mehrwertsteuerhandbuch, § 12 Rz 1, wonach das Ziel des Vorsteuerabzuges die Vermeidung der Umsatzsteerkumulationen ist.

<sup>828</sup> EuGH 11.10.2001 Rs C-267/99, *Adam*, Rz 36 „Bei der Ausübung dieser Zuständigkeit müssen die Mitgliedstaaten jedoch den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten. Dieser Grundsatz verbietet es insbesondere, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln, so dass solche Waren oder Dienstleistungen einem einheitlichen Steuersatz zu unterwerfen sind.“; EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, *Halifax*, Rz 78; *Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 151 „Eine gleichartige Besteuerung miteinander im Wettbewerb stehender Leistungen findet nicht statt.“

<sup>829</sup> *Beiser*, SWK 16/17/2006, S 494; *Beiser* in *Pülzl/Partl*, Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft, S 246.

<sup>830</sup> *Beiser*, SWK 16/17/2006, S 494.

<sup>831</sup> SWK 28/2011, K 15.

<sup>832</sup> *Pülzl*, SWK 30/2001, S 751 f.

<sup>833</sup> *Beiser*, SWK 16/17/2006, S 496 f; *Tissot* in *Achatz/Tumpel*, Vorsteuerabzug (2005) S 47.

<sup>834</sup> *Beiser*, SWK 22/2002, S 605; *Heinrich*, SWK 8/1997, S 243; *Tissot* in *Achatz/Tumpel*, Vorsteuerabzug (2005) S 47; *Neuhold/Karel*, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung<sup>3</sup>, S 205 „Wer ein Vermietungsobjekt zu 100 % fremdfinanziert, wird erfahrungsgemäß keinen steuerlichen Gesamtüberschuss nachweisen können.“

<sup>835</sup> *Aigner/Tumpel*, SWK 8/2011, S 401; *Heinrich*, SWK 8/1997, S 243.

<sup>836</sup> *Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 151 f „Damit werden aus Sicht des Konsumenten gleichartige Vermietungsleistungen unterschiedlich besteuert, und schafft die ausschließlich im Falle der gewinnträchtigen Vermietung bestehende Möglichkeit des Vorsteuerabzuges mitunter erhebliche Kostenvorteile. Eine gleichartige Besteuerung miteinander im Wettbewerb stehender Leistungen findet nicht statt. Eine einheitliche Anwendung der Steuerbefreiung scheint damit nicht gegeben. [...] Auch wird mit der Einschränkung des Optionsrechts für

Gegen die Auffassung des VwGH<sup>839</sup> über die unechte Befreiung der kleinen Vermietung in Verlustfällen iSd § 2 Abs 5 Z 2, § 28 Abs 5 Z 4 UStG iVm § 6, § 1 Abs 2 Z 3 und § 2 Abs 4 LVO iVm Art 135 Abs 1 Buchstabe l der MwStSystRL mit Bezugnahme auf die Option zur Steuerpflicht iSd Art 137 Abs 1 Buchstabe d der MwStSystRL und zugleich auf die Einschränkung des Optionsrechts zur Steuerpflicht iSd Art 137 letzter Satz der MwStSystRL wird vorgebracht, dass diese Bezugnahme daran scheitert, dass in Österreich die Wohnraumvermietung iSd § 6 Abs 1 Z 16 erster Teilstrich UStG iVm § 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG entgegen dem Art 135 Abs 1 Buchstabe l der MwStSystRL (ex Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwSt-Richtlinie) umsatzsteuerpflichtig ist und infolgedessen auch keine Option zur Umsatzsteuerpflicht nach Art 137 Abs 1 Buchstabe d der MwStSystRL (ex Art. 13 Teil C erster Satz Buchstabe a der 6. MwSt-Richtlinie) bestehen kann, wobei die Einschränkung der Option zur Umsatzsteuerpflicht iSd Art 137 letzter Satz der MwStSystRL (ex Art 13 Teil C Unterabsatz 2 der 6. MwSt-Richtlinie) nicht gegeben ist.<sup>840</sup>

Des Weiteren ist das Urteil EuGH vom 26.9.1996, Rs C-230/94, *Renate Enkler* zu erwähnen, wonach, um eine fremd(un)üblichen Vermietung festzustellen, im Einzelfall unter der Berücksichtigung aller Gesamtumstände zu prüfen ist, ob die jeweilige Tätigkeit zweifellos auf Einnahmenerzielung gerichtet ist oder unter dem Mantel einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Interesse der Befriedigung der Privatbedürfnisse ausgeübt wird.<sup>841</sup> Der EuGH bringt zum Ausdruck, dass, damit eine wirtschaftliche Betätigung konstatiert werden kann, zuerst die Gegebenheiten zu prüfen sind, zu denen die Art des betreffenden Gegenstands gehört.<sup>842</sup> Dieses Kriterium ermöglicht auch die Feststellung, ob der Betreffende einen Gegenstand so verwendet hat, dass seine Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. MwSt-Richtlinie

---

den Fall der verlustträchtigen Wohnraumvermietung keine einheitliche Anwendung der Steuerbefreiung, im Sinne einer Anpassung an eine in Teilbereichen bereits existierende Steuerbefreiung, erreicht. Dies deshalb, weil die Vermietung zu Wohnzwecken in Österreich grundsätzlich mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert wird, und damit entgegen der Grundnorm in Art 135 Abs 1 lit 1 der MwStSystRL nicht von der Mehrwertsteuer befreit ist.“ und weiter auf S 152 „Aufgrund der im Gegensatz dazu normierten Steuerpflicht der Wohnraumvermietung scheint die Einschränkung der Optionsmöglichkeit für den Fall der verlustträchtigen Vermietung von privatem Wohnraum jedoch nicht geeignet zu sein, das Ziel einer einheitlichen Steuerbefreiung zu verwirklichen.“

<sup>837</sup> Beispiel-Lösung in *Beiser*, Casebook Steuern, Beispiel 180, S 116.

<sup>838</sup> *Beiser*, SWK 16/17/2006, S 499 „Verfassungswidrigkeit und Gemeinschaftsrechtswidrigkeit überlappen sich“, weiter auf Seite 497 „Eine Diskriminierung verlustbringender Vermietungen durch einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug ist sachlich (Art 7 B-VG) nicht zu rechtfertigen“; kritisch *Sarnthein*, SWK 16/17/2006, S 503 f „Die LVO als Interpretation des § 2 Abs 5 Z 2 UStG ist vom VfGH - nach einer Anfechtung durch den VwGH - im Erkenntnis 12.12.1991, V53/91, umfangreich geprüft und für verfassungskonform erachtet worden.“, weiteres nimmt *Sarnthein* Bezug auf das Erkenntnis des VwGH 22.4.1999, 97/15/0156, wonach ein Wechsel von Liebhaberei zur "Quelle" bereits im USt-Bescheid (und nicht erst in einem Nachsichtsverfahren nach § 236 BAO) zu einem Nachholen der Investitions-Vorsteuer führen könne“.

<sup>839</sup> VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318; VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082; VwGH 26.5.2004, 2000/14/0021.

<sup>840</sup> *Beiser*, SWK 16/17/2006, S 495.

<sup>841</sup> EuGH vom 26.9.1996, Rs C-230/94, *Renate Enkler*, Rz 24.

<sup>842</sup> Ebenso *Heinrich*, SWK 8/1997, S 241.

(nunmehr MwStSystRL) anzusehen ist.<sup>843</sup> Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt.<sup>844</sup> Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient.<sup>845</sup> Die Einnahmenerzielungsabsicht kann geprüft werden, indem die Umstände unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt mit den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, verglichen werden.<sup>846</sup> Wenn auch anhand dieses Vergleichs keine Klarheit verschafft wird, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können.<sup>847</sup>

Nach *Beiser* wäre die umsatzsteuerliche Liebhaberei nach § 2 Abs 5 Z 2, § 28 Abs 5 Z 4 UStG iVm § 6, § 1 Abs 2 Z 3 und § 2 Abs 4 LVO nur dann unionskonform, wenn ihre Anwendung auf die fremdunübliche Vermietung eingeschränkt wird, da in diesem Falle gemäß Art 9 Abs 1 der MwStSystRL keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegen würde.<sup>848</sup>

### 4.5.3. Vorabentscheidungsersuchen

Um Klarheit darüber zu verschaffen, ob die österreichische unechte Befreiung der kleinen Vermietung mit dem Unionsrecht konform geht, stellte der VwGH<sup>849</sup> im Jahre 2004 ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH. Aus der Stellungnahme der Europäischen Kommission<sup>850</sup> vom 27.9.2004 ist zu entnehmen, dass der Mitgliedstaat weitesten Spielraum hat, wenn er von seinem Wahlrecht, die Grundstücksvermietung steuerbefreit oder steuerpflichtig zu behandeln, Gebrauch macht.<sup>851</sup> Österreich befindet sich mit der unechten Befreiung (Liebha-

---

<sup>843</sup> Ebenso *Pröll*, ÖStZ 2010/312, 149.

<sup>844</sup> Ebenso *Brenner/Tumpel* in *Achatz/Tumpel*, EuGH- Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, S 148.

<sup>845</sup> Ebenso *Prechtel*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 126.

<sup>846</sup> Ebenso *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 12.

<sup>847</sup> EuGH vom 26.9.1996, Rs C-230/94, *Renate Enkler*, Rz 25 bis Rz 30.

<sup>848</sup> *Beiser*, *Steuern*<sup>9</sup>, Rz 477; ebenso *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 12, wonach nicht wirtschaftliche Tätigkeiten auszugrenzen sind; *Beiser*, SWK 22/2002, S 606; ebenso SWK 28/2011, K 16; Beispiel-Lösung in *Beiser*, Casebook Steuern, Beispiel 151, S 100; SWK 34/35/2011, R 61.

<sup>849</sup> VwGH 26.5.2004, 2000/14/0021; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 12.

<sup>850</sup> EG-Kommission 27.9.2004, Rs C-246/04; ÖStZ 2006/509, 234.

<sup>851</sup> *Sarnthein*, SWK 15/2005, S 518; *Sarnthein*, SWK 12/2006, S 414.

berei) bei der kleinen Vermietung innerhalb dieses Spielraumes.<sup>852</sup> Mit Bescheiden vom 23.2.2005 nahm die Finanzverwaltung gemäß § 300 BAO<sup>853</sup> die streitgegenständlichen Liebhabereibescheide, die der Auslöser für die Einreichung des Vorabentscheidungsersuchens waren, zurück.<sup>854</sup> Als Folge davon hat der VwGH sein Vorabentscheidungsersuchen zurückgezogen.<sup>855</sup> Der EuGH hat keine Stellungnahme zum Vorabentscheidungsersuchen genommen, da die strittigen Liebhabereibescheide aufgehoben wurden.<sup>856</sup> Somit bleibt eine EuGH Entscheidung, ob die Liebhabereibestimmungen im Einklang mit der MwStSystRL stehen, vorerst aus.<sup>857</sup>

Sollte eine zukünftige Beurteilung des EuGH<sup>858</sup> ergeben, dass eine Differenzierung nach dem Ergebnis der Tätigkeit nicht zulässig ist, so wäre die verlustbringende Wohnraumvermietung zur Vermeidung von Wettbewerbsverletzungen und zur Sicherung der Neutralität der Mehrwertsteuer steuerlich der gewinnträchtigen Vermietung gleichzustellen, was dazu führen würde, dass die fremdübliche kleine Vermietung mit einem Steuersatz von 10% zu belasten und der Vorsteuerabzug zu gewähren wäre.<sup>859</sup>

#### 4.5.4. Beobachtung der Tätigkeit

##### 4.5.4.1. Vorläufige Beurteilung

Wenn die zukünftige Entwicklung der kleinen Vermietung unbestimmt ist, so ist diese Tätigkeit gemäß § 200 BAO so lange von der Abgabebehörde zu beobachten (Beobachtungszeitraum),<sup>860</sup> bis mit einiger Sicherheit festgestellt werden kann, ob sich in einem überschaubaren

---

<sup>852</sup> *Sarnthein*, SWK 15/2005, S 518; kritisch *Beiser*, SWK 16/17/2006 S 495, „Die Ausführungen der Kommission bauen insofern auf eine nicht existierende Rechtslage und gehen somit ins Leere.“

<sup>853</sup> *Thallinger* in *Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung<sup>13</sup>, S 803.

<sup>854</sup> *Beiser/Pülzl*, SWK 9/2005, T 49; *Aigner/Tumpel*, SWK 8/2011, S 401 f; *Stangl* in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer und Immobilien (2007), S 76.

<sup>855</sup> VwGH 16.3.2005, 2001/14/0019; *Novacek*, ÖStZ 2006/958, 462; *Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 14 und S 142.

<sup>856</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 12.

<sup>857</sup> *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, § 2 Rz 290.

<sup>858</sup> *Novacek*, ÖStZ 2006/958, 462 „Der EuGH teilt allerdings nicht immer die Auffassung der Kommission.“

<sup>859</sup> *Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 167.

<sup>860</sup> *Zorn*, ÖStZ 1989/22, 264 f.

Zeitraum ein positives Ergebnis erwarten lässt.<sup>861</sup> Die Abgabenbehörde setzt während des Beobachtungszeitraums die Umsatzsteuer vorläufig fest.<sup>862</sup>

#### **4.5.4.2. Sofortbeurteilung**

In mehreren Erkenntnissen berief sich der VwGH<sup>863</sup> bei der Liebhabereibeurteilung im umsatzsteuerlichen Sinn auf die Sofortbeurteilung. Danach ist im Bereich des Umsatzsteuerrechtes in der Regel kein längerer Beobachtungszeitraum zur Verfügung, weil insbesondere in jenen Fällen, in denen am Leistungsaustausch Unternehmer beteiligt sind, die Entscheidung, ob Liebhaberei vorliegt oder nicht, sofort getroffen werden muss.<sup>864</sup> Trotzdem ist die Sofortbeurteilung bei der umsatzsteuerlichen Liebhaberei im Anwendungsbereich der LVO als überholt anzusehen.<sup>865</sup>

#### **4.5.4.3. Prognoserechnung**

Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei hat auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzliche Bedeutung.<sup>866</sup> Für die objektive Ertragsfähigkeit ist in derartigen Fällen kein anderes Kriterium heranzuziehen, als die Prognose auf die Erzielung eines Gesamterfolges innerhalb eines absehbaren Zeitraumes.<sup>867</sup> Dadurch wird geprüft, ob die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung, deren Vorliegen Voraussetzung für Verneinung der umsatzsteuerlichen Liebhaberei ist, auf Dauer gegeben ist.<sup>868</sup>

### **4.5.5. Rechtsfolgen aus der Feststellung der Liebhaberei**

#### **4.5.5.1. Ausstellung der Rechnungen**

---

<sup>861</sup> *Wakounig/Kohler/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung<sup>9</sup>, S 57 f; *Neuhold/Karel*, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung<sup>3</sup>, S 198.

<sup>862</sup> VwGH 17.9.1996, 95/14/0052.

<sup>863</sup> VwGH 3.11.1986, 86/15/0025; VwGH 19.10.1987, 86/15/0105; VwGH 17.10.2001, 98/13/0025; VwGH 18.5.1995, 94/15/0174; VwGH 26.6.2002, 98/13/0172.

<sup>864</sup> VwGH 16.9.1991, 90/15/0098; VwGH 24.3.1998, 93/14/0028; VwGH 19.6.2002, 98/15/0154.

<sup>865</sup> *Rauscher/Grübler*, SWK 16/2002, S 470; *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 538.

<sup>866</sup> VwGH 24.4.2002, 96/13/0191.

<sup>867</sup> VwGH 14.12.2005, 2001/13/0144; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278.

<sup>868</sup> *Lechner/Haunold/Tumpel*, FJ 12/1994, 282.

Wenn anlässlich der an den Gesellschafter erfolgten Vermietung, die gemäß § 2 Abs 5 Z 2 UStG nichtunternehmerisch ist, durch die Immobilien GmbH Rechnungen mit Steuerausweis nach § 11 UStG ausgestellt werden, so schuldet sie nach 11 Abs 14 UStG die Umsatzsteuer aufgrund der Rechnung, wobei eine Berichtigung der Rechnung grundsätzlich nicht möglich ist.<sup>869</sup> Häufig ist es aber zunächst noch ungewiss, ob eine Tätigkeit als Liebhaberei iSd § 2 Abs 5 Z 2 UStG anzusehen ist.<sup>870</sup> Werden in einem solchen Fall bis zur endgültigen Klärung der Unternehmereigenschaft Rechnungen mit Steuerausweis ausgestellt, so können diese Rechnungen in sinngemäßer Anwendung des § 11 Abs 12 iVm § 16 Abs 1 UStG berichtigt<sup>871</sup> werden, wenn sich nachträglich erweist, dass Liebhaberei vorliegt.<sup>872</sup>

#### 4.5.5.2. Veränderung in der Nutzung des Gebäudes

Wenn eine Betätigung von Anfang an als Liebhaberei eingestuft wird, kommt es zu keinem Übergang von einer unternehmerischen zur einen nicht unternehmerischen Tätigkeit.<sup>873</sup> Nur in jenen Fällen, bei denen beim Übergang von der unternehmerischen Tätigkeit zur nichtunternehmerischen Tätigkeit iSd § 2 Abs 5 Z 2 UStG ein unecht steuerfreier Eigenverbrauch vorliegt iSd § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG, ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 UStG vorzunehmen.<sup>874</sup> Der Übergang von Liebhaberei zu einer unternehmerischen Tätigkeit berechtigt nicht zu einem nachträglichen Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 10 UStG.<sup>875</sup>

#### 4.5.5.3. Verlust des Vorsteuerabzugs

Eine andere sehr wichtige umsatzsteuerliche Rechtsfolge der Liebhaberei ist der Ausschluss aus dem Anwendungsbereich des Umsatzsteuergesetzes und somit der Verlust des Vorsteuerabzuges.<sup>876</sup>

---

<sup>869</sup> *Wakounig/Kohler/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung<sup>9</sup>, S 57.

<sup>870</sup> Rz 1739 UStR 2000.

<sup>871</sup> USt 2010/59, 2.

<sup>872</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 263; *Mehlhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch 2011, zu § 2 UStG, S 89; Pkt. 26 LRL 1997; VwGH 19.1.1984, 83/15/0010.

<sup>873</sup> *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, § 2 Rz 308.

<sup>874</sup> Rz 470 iVm Rz 456 VereinsR 2001; Pkt. 27 LRL 1997; *Mehlhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch 2011, zu § 2 UStG, S 89.

<sup>875</sup> Pkt. 27 LRL 1997; *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, § 2 Rz 310; anders *Sarnthein*, SWK 16/17/2006, S 504 „Im Erk. 22.4.1999, 97/15/0156, deutete der VwGH an, dass ein Wechsel von Liebhaberei zur "Quelle" bereits im USt-Bescheid (und nicht erst in einem Nachsichtsverfahren nach § 236 BAO) zu einem Nachholen der Investitions-Vorsteuer führen könne.“

<sup>876</sup> *Heinrich*, SWK 8/1997, S 240; *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, § 2 Rz 308.

#### 4.5.6. Zusammenfassung

Das Ziel jeder Steuerpolitik ist die Sicherung eines nachhaltigen Wirtschaftswachstums, der Schutz vor Steuerausfällen, die sich zu Lasten der Steuerzahler auswirken könnten, und der Wohlstand der Bevölkerung. Wenn die verlustträchtige Vermietung unionskonform als unternehmerische Tätigkeit angesehen wird, würden dadurch, meines Erachtens, enorme Steuerausfälle eintreten. Der wahre wirtschaftliche Gehalt der gewählten Steuergestaltungen wird nicht in einer Einnahmenerzielungsabsicht, sondern im Streben nach beträchtlichen Steuervorteilen zu erblicken sein. Diese Steuervorteile werden sich in der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges iHv 20%, dem eine Umsatzsteuerbelastung bloß iHv 10% der Vermietungsleistung gegenübersteht,<sup>877</sup> niederschlagen. Das mit der Steuerpflicht verbundene Recht auf Vorsteuerabzug wird in diesen Fällen erhebliche Vorsteuerüberhänge erwarten lassen,<sup>878</sup> was, nach meinem Dafürhalten in Ermangelung von § 2 Abs 5 Z 2, § 28 Abs 5 Z 4 UStG iVm § 6, § 1 Abs 2 Z 3 und § 2 Abs 4 LVO zu missbräuchlichen Steuerkonstruktionen und Steuerumgehungen hätte führen können. Diese schwierige Aufgabe hat der VwGH, der nach Art 129 B-VG zur Sicherung der Gesetzmäßigkeit der gesamten öffentlichen Verwaltung berufen und wie erwähnt zum Einreichung des Vorabentscheidungsersuchens berechtigt ist, in seinen Erkenntnissen<sup>879</sup> wohl endgültig gelöst und damit die Auffassung verworfen, dass der Vorsteuerabzug für den Fall einer marktkonformen Vermietung unionsrechtlich zwingend zusteht.<sup>880</sup>

#### 4.6. Missbrauch im Umsatzsteuerbereich

##### 4.6.1. Allgemeines

Gemäß § 22 Abs 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Der 22 Abs 2 BAO besagt, dass bei erwiesenem Missbrauch iSd § 22 Abs 1 die Abgaben so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Zum Missbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg außerge-

---

<sup>877</sup> *Heinrich*, SWK 8/1997, S 240.

<sup>878</sup> *Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 140.

<sup>879</sup> VwGH 26.5.2004, 2000/14/0021; VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082; VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318.

<sup>880</sup> *Renner*, SWK 11/2006, S 395; ebenso *Zech*, UFSjournal 5/2011, S 196 „Damit ist die „kleine Vermietung“ in der Grundregel des 135 Abs 1 Buchstabe I der MwStSystRL (ex Art 13 Teil B Buchstabe b der 6 MwSt-Richtlinie) bzw. Steuerbefreiung mit Vorsteuerauschluss geblieben“.

wöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden<sup>881</sup> oder sich auch, nach meinem Dafürhalten, Steuer erstatten zu lassen (z.B. die Vorsteuer aus der Anschaffung/Herstellung einer (Luxus)Wohnung). Um Missbrauch feststellen zu können, ist es daher zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre.<sup>882</sup> Ohne Feststellungen über den Steuervorteil aus der Vermietung von Wohnimmobilien durch die Immobilien GmbH an deren Gesellschafter ist die Beurteilung dieser Gestaltung als missbräuchlich von vornherein ausgeschlossen.<sup>883</sup>

Bei Vermietung von Liegenschaften durch Immobilien GmbH an deren Gesellschafter besteht der der unangemessenen Steuergestaltung zugrunde liegende Steuervorteil im sofortigen Vorsteuerabzug für den Bau eines Einfamilienhauses, der dem Gesellschafter bei eigener Bautätigkeit nicht zugekommen wäre.<sup>884</sup> Dieser Vorteil wird nicht dadurch aufgehoben, dass die vom Gesellschafter zu leistenden Mietzahlungen der Umsatzsteuer (ermäßigter Steuersatz iHv 10%) unterliegen.<sup>885</sup>

Sowohl beachtliche außersteuerlichen Gründe<sup>886</sup> als auch die Nutzung vom Gesetz explizit erlaubter Gestaltungsmöglichkeiten schließen das Vorliegen von Missbrauch aus.<sup>887</sup> Im Sinne der Rechtsprechung des VwGH<sup>888</sup> liegt in der Ausübung gesetzlich eingeräumter Gestaltungsmöglichkeiten schon deswegen kein Missbrauch vor, weil der Gesetzgeber von vornherein die Inanspruchnahme gesetzlich eingeräumter Begünstigungen bewusst bedenken muss und gewollt in Kauf nimmt.<sup>889</sup>

#### 4.6.2. Bedeutung des § 22 BAO

---

<sup>881</sup> *Beiser*, RdW 2010/115, 113.

<sup>882</sup> *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 22 Rz 2.

<sup>883</sup> SWK 16/2011, S 670; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115.

<sup>884</sup> *Treer/Mayr*, ÖStZ Spezial - Der Salzburger Steuerialog 2008, S 59; *Pröll*, ÖStZ 2010/312, 152 „Ein Steuervorteil iSd jüngeren EuGH-Rechtsprechung und VwGH-Judikatur kann also z.B. auch darin erblickt werden, dass einer GmbH der Vorsteuerabzug zukommt, der dem GmbH-Gesellschafter bei eigener Bautätigkeit nicht zukommen würde.“

<sup>885</sup> Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerialog 2008; UFSG, RV/0215-G/06 vom 11.1.2007.

<sup>886</sup> *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 22 Rz 4; *Kotschnigg*, Beweisrecht der BAO, § 22 Rz 53; VwGH 24.11.1982, 81/13/0021; VwGH 23.5.1990, 89/13/0272; *Seitweger/Weiß/Lovrecki*, ÖStZ 2011/368, 244.

<sup>887</sup> *Zorn* in *Pülzl/Partl*, Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft, S 232; *Beiser*, ÖStZ 2006/675, 324.

<sup>888</sup> VwGH 10.12.1991, 91/14/0154; VwGH 10.5.1988, 87/14/0094.

<sup>889</sup> *Beiser*, SWK 8/2007, S 336.

Die Bedeutung des § 22 BAO ist nicht unumstritten.<sup>890</sup> Die Kontroversen beziehen sich auf die Auslegungsformen. Für die Auslegung des § 22 BAO stehen zwei Theorien zur Verfügung: die „Innentheorie“ und die „Außentheorie“.<sup>891</sup>

#### 4.6.2.1. Die „Innentheorie“

Die Innentheorie befasst sich mit der Frage, ob der verwirklichte Sachverhalt von einer Gesetzesregelung noch erfasst werden kann oder nicht.<sup>892</sup> Die Steuerpflicht kann demnach nie dem § 22 BAO, sondern nur dem jeweiligen Steuertatbestand zugrunde gelegt werden.<sup>893</sup> Als bloßer Interpretationshinweis hat § 22 BAO keine selbstständige normative Bedeutung.<sup>894</sup>

#### 4.6.2.2. Die „Außentheorie“

Nach der Außentheorie hat § 22 BAO autonome normative Bedeutung und tritt als eigenständiger Steuertatbestand zu den anderen in den Steuergesetzen vorgeschriebenen Steuerpflichten hinzu.<sup>895</sup> Diese Norm ist dann verwirklicht, wenn zur Erreichung eines bestimmten Zieles ein zivilrechtlich zwar zulässiger, aber ungewöhnlicher und unangemessener Weg beschritten wird (objektives Element), und dies in der Absicht geschieht, die Abgabepflicht zu umgehen oder zu mindern (subjektives Element).<sup>896</sup> In concreto heißt dies, wenn das objektive und subjektive Element gegeben ist, dass eine steuerlich beachtliche Vermietung überhaupt nicht stattgefunden hat.<sup>897</sup>

### 4.6.3. Rechtsprechung des VwGH iSd Innen- und Außentheorie

Die Rechtsprechung des VwGH vertritt sowohl die Innentheorie als auch die Außentheorie, wobei die Judikatur, im Gegensatz zur Literatur,<sup>898</sup> eine Präferenz für die Außentheorie erkennen lässt.<sup>899</sup>

---

<sup>890</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, Einf. Rz 21/7.

<sup>891</sup> *Schwarzinger* in *Schwarzinger (Hrsg.)/Kanduth-Kristen (Hrsg.)*, Rechtsformgestaltung für Klein- und Mittelbetriebe, S 22.

<sup>892</sup> *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 22 Rz 7; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, Einf. Rz 21/7.

<sup>893</sup> *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 22 Rz 8.

<sup>894</sup> *Lang*, ÖStZ 2001/116, 66; *Stieglitz*, GeS 2008/6, 261.

<sup>895</sup> *Stoll*, BAO-Kommentar, Band I (1994), § 22 S 244; *Loukota*, SWI 1991, 166; *Tanzer/Unger*, BAO 2010, S 45; *Unger/Vock*, Casebook Steuerrecht<sup>3</sup>, Beispiel 108, S 104.

<sup>896</sup> *Lang*, ÖStZ 2001/116, 65; *Tanzer/Unger*, BAO 2010, S 44; *Schwarzinger* in *Schwarzinger (Hrsg.)/Kanduth-Kristen (Hrsg.)*, Rechtsformgestaltung für Klein- und Mittelbetriebe, S 22.

<sup>897</sup> *Fellner*, UFSjournal 12/2009, S 451; UFSF, GZ RV/0354-F/07 vom 27.11.2009.

<sup>898</sup> *Lang*, ÖStZ 2001/116, 66; *Stoll*, BAO-Kommentar, Band I (1994), § 22 S 244; *Rabel/Kofler*, ÖStZ 2009/916, 467; *Loukota*, SWI 1991, 166; *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 22 Rz 7.

Die Versagung des Vorsteuerabzuges in bestimmten Erkenntnissen<sup>900</sup> stützte sich nicht auf einen Missbrauchstatbestand, sondern auf die jeweilige Gesetzesvorschrift, in diesem Falle auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG, wonach Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren als nicht für das Unternehmen der Immobilien GmbH ausgeführt gelten, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 8 Abs 2 KStG sowie § 12 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit b und Z 3 EStG sind.<sup>901</sup>

Andererseits hat sich der VwGH in seiner Rechtsprechung<sup>902</sup> zum UStG auf einen Missbrauch iSd § 22 BAO berufen und den Vorsteuerabzug versagt.

Beim Sachverhalt betreffend das Erkenntnis VwGH 25.9.2002, 97/13/0175 handelte es sich darum, dass der Gesellschafter an die GmbH ein Einfamilienhaus vermietete und es ihm durch die GmbH als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt wurde. Den Steuervorteil sah der VwGH vorwiegend in der Geltendmachung der auf den Umbau der betreffenden Räume zurückführenden Vorsteuerüberhänge. Außersteuerliche Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung sah der VwGH nicht.

Im Erkenntnis VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081 ging es darum, dass eine Immobilien GmbH ein Einfamilienhaus an eine nahe stehende GmbH vermietete. Das Haus wurde durch die an beiden Gesellschaften beteiligte Gesellschafterin sowie durch den Geschäftsführer der mietenden GmbH genutzt. Ein schriftlicher Mietvertrag lag nicht vor. Laufende Mietzahlungen wurden nicht getätigt. Die belangte Behörde, deren Ansicht der VwGH bestätigte, machte die geltend gemachte Vorsteuer rückgängig, stütze sich auf die Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO mit der Begründung, dass die getätigte Rückvermietung völlig ungewöhnlich und unangemessen ist, durch die Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen zusätzliche Barmittel lukriert wurden, derartige Umgehungsgeschäfte keine Unternehmereigenschaft begründeten und daher abgabenrechtlich bedeutungslos sind.

#### **4.6.4. Abgrenzung vom Ertragsteuerrecht**

---

<sup>899</sup> *Bruckner/Sulz* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen<sup>1</sup>, § 44 Rz 11; *Achatz* in *Achatz/Tumpel*, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, S 33; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, Einf. Rz 21/7, wonach die EuGH-Rspr außentheoretischen Charakter hat.

<sup>900</sup> VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028; VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091.

<sup>901</sup> Vgl. dazu Kap 4.4.1.7. Leistung für das Unternehmen.

<sup>902</sup> VwGH 25.9.2002, 97/13/0175; VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081.

Der VwGH<sup>903</sup> brachte zum Ausdruck, dass die ertragsteuerliche Missbrauchsbeurteilung für Steuergestaltungen zwischen nahen Angehörigen nicht ohne Weiteres auf das Umsatzsteuerrecht übertragbar ist.<sup>904</sup>

#### 4.6.5. Der § 22 BAO im Verhältnis zum Unionsrecht

Bei Anwendung des § 22 BAO ist die Aufmerksamkeit auf die vom EuGH entwickelten unionsrechtlichen Schranken der Missbrauchsbekämpfung zu richten.<sup>905</sup> Die in Österreich entwickelten Kriterien für die Anerkennung der Verträge zwischen nahen Angehörigen sind keine zusätzlichen Beurteilungsmassstäbe, sondern Ergänzung zu den unionsrechtlichen Grundsätzen, aus denen auf die objektiven Kriterien, die für eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd UStG und des Art 9 der MwStSystRL sprechen, geschlossen werden kann.<sup>906</sup>

##### 4.6.5.1. Die Judikatur des EuGH

Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist ein Ziel, das von der MwStSystRL anerkannt und gefördert wird.<sup>907</sup> Dieses grundsätzliche Verbot missbräuchlicher Praktiken gilt auch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer.<sup>908</sup> Diese Verbote dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was zum Schutz der Ansprüche des Staates erforderlich ist.<sup>909</sup> Bei der Ausübung der Befugnisse müssen die Mitgliedstaaten die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind, beachten,<sup>910</sup> wobei der Steuerpflichtige auch das Recht hat, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält.<sup>911</sup>

---

<sup>903</sup> VwGH 23.4.2008, 2005/13/0115.

<sup>904</sup> Stieglitz, GeS 2008/6, 261 „Dass eine Gestaltung ertragsteuerlich nicht anzuerkennen sein mag, lässt somit keine Rückschlüsse auf die Beurteilung derselben aus dem Blickwinkel des Umsatzsteuerrechts zu.“; Pühringer in Tumpel/Achatz, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, S 133; Pröll, ÖStZ 2010/312, 151.

<sup>905</sup> Stieglitz, GeS 2008/6, 260.

<sup>906</sup> Pühringer in Tumpel/Achatz, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, S 132.

<sup>907</sup> EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, *Halifax*, Rz 71; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, Einf. Rz 21/4; *Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, S 133; EuGH 29.4.2004, Rs C-487/01 und C-7/02, *Gemeente Leusden und Hohn Groep*, Rz 76.

<sup>908</sup> EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, *Halifax*, Rz 70.

<sup>909</sup> EuGH 11.5.2006, Rs C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Rz 30.

<sup>910</sup> EuGH 8.6.2000, Rs C-396/98, *Grundstückgemeinschaft Schlossstraße GbR*, Rz 44.

<sup>911</sup> EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, *Halifax*, Rz 73; EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, Rz 27; auch in diesem Sinne VwGH 28.4.1994, 92/16/0161 „Es wäre vielmehr Sache des Gesetzgebers, die Ausnützung von Begünstigungen vorher zu bedenken. Tut er dies ohne gehörige Sorgfalt, dann kann nicht eingewandt werden, dass derartige Ausnützungen der gebotenen Vorteile Steuerumgehungen wären.“; *Novacek*, ÖStZ 2010/564, 283.

Das Rechtsmissbrauchsverbot zielt insbesondere im Bereich der Mehrwertsteuer darauf ab, dass die Anwendung des Gemeinschaftsrechts nicht so weit gehen kann, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt werden, d.h. diejenigen Umsätze, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zum Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu gelangen.<sup>912</sup>

Die MwStSystRL steht dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegen, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.<sup>913</sup> Die Umsätze stellen eine missbräuchliche Praxis dar, wenn ein Steuerpflichtiger oder eine Gruppe untereinander verbundener Steuerpflichtiger einen oder mehrere Umsätze tätigten, die keinen wirtschaftlichen Grund hätten, mit denen aber willkürlich ein Sachverhalt herbeigeführt werde, dessen einziger Zweck es sei, die für die Wiedererlangung der Vorsteuer erforderlichen Voraussetzungen zu schaffen.<sup>914</sup>

Nach der Rechtsprechung des EuGH erfordert auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der MwStSystRL und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe.<sup>915</sup>

Würde aber Steuerpflichtigen der Abzug der gesamten Vorsteuer gestattet, während ihnen im Rahmen ihrer normalen Geschäftstätigkeit kein der Vorsteuerabzugsregelung der MwStSystRL oder dem zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Recht entsprechender Umsatz den Vorsteuerabzug erlaubt hätte oder ihnen nur ein teilweiser Abzug möglich gewesen wäre, so liefe dies dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität und damit dem Ziel der genannten Regelung zuwider.<sup>916</sup>

---

<sup>912</sup> EuGH 22.5.2008, Rs C-162/07, *Ampliscientifica und Amplifin*, Rz 27.

<sup>913</sup> EuGH 21.2.2006, Rs C-223/03, *University of Huddersfield*, Rz 52.

<sup>914</sup> EuGH 21.2.2006, Rs C-223/03, *University of Huddersfield*, Rz 39; ebenso *Zorn* in *Pülzl/Partl*, *Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft*, S 223.

<sup>915</sup> EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, *Halifax*, Rz 74.

<sup>916</sup> EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, *Halifax*, Rz 80.

Davon kann ausgegangen werden, dass auch beim Vorliegen von außersteuerlichen Gründen iSd § 22 BAO unionsrechtlich von Missbrauch die Rede sein könnte.<sup>917</sup>

Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil<sup>918</sup> bezweckt wird, wobei das Missbrauchsverbot nicht relevant ist, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben können als nur die Erlangung von Steuervorteilen.<sup>919</sup> Dadurch kommt eine Übereinstimmung zwischen österreichischer und unionsrechtlicher Rechtsprechung zustande, da diese „andere Erklärung“ in den außersteuerlichen Gründen iSd § 22 BAO Niederschlag finden kann.<sup>920</sup>

Darüber hinaus obliegt es dem nationalen Gericht, gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts wie etwa §§ 22, 115, 138, 167, 168 BAO - soweit dadurch die Wirksamkeit des Unionsrechtes nicht beeinträchtigt wird – festzustellen,<sup>921</sup> ob die Tatbestandsvoraussetzungen eines missbräuchlichen Verhaltens im Ausgangsverfahren erfüllt sind<sup>922</sup> und zu beurteilen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechtes genügt, wobei dem Steuerpflichtigen stets die Möglichkeit geboten werden

---

<sup>917</sup> *Achatz in Achatz/Tumpel*, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, S 37.

<sup>918</sup> *Pröll*, ÖStZ 2010/312, 152, umgelegt auf die Vermietung der Liegenschaften durch die Immobilien GmbH an deren Gesellschafter, führt *Pröll* aus, dass „Ein Steuervorteil iSd jüngeren EuGH-Rechtsprechung und VwGH-Judikatur kann also z.B. auch darin erblickt werden, dass einer GmbH der Vorsteuerabzug zukommt, der dem GmbH-Gesellschafter bei eigener Bautätigkeit nicht zukommen würde. Eine solche Begünstigung wird auch nicht dadurch wettgemacht, dass die vom Anteilsinhaber an die Kapitalgesellschaft zu leistenden Nutzungsentgelte der Umsatzsteuer unterliegen. Das „Wissenmüssen“ um einen der wirtschaftlichen Realität entbehrenden Einsatz zivilrechtlicher Gestaltungsmittel zum Zwecke ungerechtfertigter Abgabenvermeidung, kann aus objektiven Sachverhaltselementen erschlossen werden, wenn diese auch mit hinreichender Deutlichkeit erkennen lassen, dass eine Abgabenersparnis vom Steuerpflichtigen bewusst herbeigeführt werden sollte. *Hahn*, ÖStZ 2006, 399, gibt zu erkennen, dass für die Missbrauchsbeurteilung ausschlaggebend ist, ob die hauptsächliche Motivation für eine Gestaltungsmaßnahme in der Erlangung eines Steuervorteils „wurzelt“. Ist ein „Steuervorteil“ eingetreten und kann eine Missbrauchsabsicht nachgewiesen werden, dann muss dem von Bestandgeber und Bestandnehmer begründeten „Mietverhältnis“ in umsatzsteuerlicher Hinsicht die Anerkennung versagt werden. Das EuGH-Judikat v 21.2.2006, Rs C-255/02, *Halifax*, vermittelte eindrucksvoll, dass Grundsätze des Gemeinschaftsrechts dem Vorsteuerabzug entgegenstehen können, was insbesondere dann der Fall ist, wenn schon die Gegenüberstellung der iZm einem Investitionsvorgang geltend gemachten Vorsteuern und der iZm den vereinbarten Mieten stehenden Umsatzsteuerlasten erkennen lässt, dass der vom Steuerpflichtigen eingeschlagene Weg im Falle seiner Anerkennung in der Hauptsache zur Erzielung eines Steuervorteils - und damit verbunden - eines Liquiditätsvorteils führen würde.“

<sup>919</sup> EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, *Halifax*, Rz 75; EuGH, 21.2.2008, Rs C-425/06, *Part Service Sri*, Rz 42.

<sup>920</sup> *Achatz in Achatz/Tumpel*, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, S 37.

<sup>921</sup> EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, *Halifax*, Rz 81 „Dabei kann es den rein willkürlichen Charakter dieser Umsätze sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern berücksichtigen, die in den Steuersparplan einbezogen sind.“

<sup>922</sup> EuGH 21.7.2005, Rs C-515/03, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, Rz 40.

muss, den Nachweis darüber zu führen, dass keine künstliche Gestaltung vorliegt, sondern vielmehr eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 der MwStSystRL.<sup>923</sup>

Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis ergibt sich nicht aus der Art der Handelsgeschäfte, die die Immobilien GmbH normalerweise tätigt, sondern aus dem Gegenstand, der Zweckbestimmung und den Wirkungen dieser Umsätze.<sup>924</sup> Für die Feststellung des Missbrauchs sind auch der rein willkürliche Charakter der Umsätze, die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern, die in den "Steuersparplan" einbezogen sind,<sup>925</sup> und/oder ob die diese Umsätze betreffenden Vertragsbedingungen normalen, fremdüblichen Marktbedingungen<sup>926</sup> entsprechen, zu berücksichtigen.<sup>927</sup>

#### **4.6.5.1.1. Missbrauchsfeststellung**

Beim festgestellten Missbrauch sind die Umsätze im Rahmen einer missbräuchlichen Praxis in der Weise neu zu definieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze bestanden hätte.<sup>928</sup> Der bei der vermietenden Immobilien GmbH erlangte Vorsteuerabzug ist demnach zu neutralisieren, die iZm der Vermietung willkürlich geschuldete Umsatzsteuer ist rückzuerstatten.<sup>929</sup> In diesem Zusammenhang darf die vom betreffenden Gericht vorgenommene Neudefinition nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden.<sup>930</sup>

#### **4.6.5.1.2. Gegen Missbrauch sprechende Kriterien**

##### **4.6.5.1.2.1. Der Fremdvergleich**

---

<sup>923</sup> Pröll, ÖStZ 2010/312, 151.

<sup>924</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, Rz 44 und Rz 45.

<sup>925</sup> Zorn in Pülzl/Partl, Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft, S 226.

<sup>926</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, Rz 39 „Daher wird das vorliegende Gericht zum einen prüfen müssen, ob die Vertragsbedingungen für die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Leasingumsätze gegen die Bestimmungen der MwStSystRL (ex 6. MwSt-Richtlinie) und des nationalen Rechts zu deren Umsetzung verstoßen. Dies wäre insbesondere in Bezug auf die Festsetzung der Miethöhe der Fall, wenn sich erweisen sollte, dass diese außergewöhnlich niedrig ist und nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht.“

<sup>927</sup> Sarnthein, SWK 8/2011, S 405.

<sup>928</sup> EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, *Halifax*, Rz 94; Stieglitz, GeS 2008/6, 261; Pühringer in Tumpel/Achatz, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, S 119; Beiser, ÖStZ 2006/675, 322; Kanduth-Kristen/Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, § 12, S 1292; Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, Einf. Rz 21/7.

<sup>929</sup> Pröll, ÖStZ 2010/312, 152.

<sup>930</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, Rz 52.

Weder das Unionsrecht noch das österreichische Umsatzsteuergesetz kennen Sonderregelungen für Umsätze zwischen nahen Angehörigen, darunter auch Geschäftsbeziehungen zwischen der Immobilien GmbH und deren Gesellschaftern.<sup>931</sup> Bei der Prüfung des verwirklichten Sachverhalts stellt das Unionsrecht, wobei im Einzelfall zu beurteilen ist, auf die objektiven Kriterien für die Beurteilung des Vorliegens der wirtschaftlichen Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ab.<sup>932</sup> Eine dieser Kriterien ist der Fremdvergleich, der aus dem Urteil EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd* abzuleiten ist.<sup>933</sup> Dabei handelte sich um drei (*CML*, *CARC* und *Weald Leasing Ltd*) zum einen Konzern (*Churchill-Gruppe*) gehörenden Gesellschaften.<sup>934</sup> Der Geschäftsgegenstand einer dieser Gesellschaften (*Weald Leasing Ltd*) besteht im Erwerb der von den restlichen zwei Gruppenmitgliedern (*CML*, *CARC*) benötigten Ausrüstung und deren anschließenden Verleasen.<sup>935</sup> Das der Umsatzsteuerpflicht unterliegende *Weald Leasing Ltd* verleaste die Ausrüstung nicht direkt an seine Gruppenmietglieder (*CML*, *CARC*), sondern an eine nicht zur Gruppe gehörende und im Eigentum des Mehrwertsteuerberaters und seiner Ehefrau befindliche Gesellschaft (*Suas Ltd*), die die geleaste Ausrüstung wiederum an die restlichen zwei Gruppenmietglieder (*CML*, *CARC*), die zu 1% vorsteuerabzugsberechtigt sind, verleaste.<sup>936</sup> Auf Ebene von *Weald Leasing Ltd* haben die Kommissäre darin keine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern nur die Staffelung und den Aufschub der Steuerschuld der *Churchill-Gruppe*<sup>937</sup> gesehen, da durch diese Umsatzstaffelung *CML* und *CARC* die benötigte Ausrüstung nicht unmittelbar zu erwerben und auch nicht den Gesamtbetrag der nicht abziehbaren Mehrwertsteuer auf die Anschaffung dieser Ausrüstung in einem Zug zu entrichten brauchten.<sup>938</sup> Unter Berufung auf Rechtsmissbrauch wurde dem *Weald Leasing Ltd* der geltend gemachte Vorsteuerabzug bezüglich der für die im Zeitraum Oktober 2000 bis Oktober 2004 verleasten Wirtschaftsgüter versagt.<sup>939</sup> Das *Weald Leasing Ltd* legte gegen die Bescheide Rechtsbehelf ein und gewann.<sup>940</sup> Das positive Urteil führte auf die Überlegungen zurück, dass die diese Umsätze betreffenden Vertragsbedingungen, insbesondere diejenigen bezüglich der Festsetzung der Miethöhe, normalen Marktbedingungen entsprechen und die Beteiligung einer zwischengeschalteten nicht der Un-

<sup>931</sup> *Pühringer* in *Tumpel/Achatz*, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, S 132.

<sup>932</sup> *Pühringer* in *Tumpel/Achatz*, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, S 128.

<sup>933</sup> *Marschner*, ZFS 2011/1, 10.

<sup>934</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, Rz 8.

<sup>935</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, Rz 10, Rz 12 sowie Rz 13.

<sup>936</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, Rz 9, Rz 11 und Rz 12.

<sup>937</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, Rz 16 und Rz 31; bejahend *Sarnthein*, SWK 8/2011, S 407.

<sup>938</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, Rz 13.

<sup>939</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, Rz 16.

<sup>940</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, Rz 17 iVm Rz 38 und Rz 45.

ternehmensgruppe angehörenden Gesellschaft an diesen Umsätzen nicht geeignet ist, ein Hindernis für die Anwendung der Bestimmungen der MwStSystRL zu bilden.<sup>941</sup> Außerdem führt der Rückgriff auf einen Leasingumsatz in Bezug auf einen Gegenstand nicht an sich dazu, dass der auf diesen Umsatz entfallende Mehrwertsteuerbetrag geringer wäre als der, der im Fall des Erwerbs dieses Gegenstands entrichtet worden wäre.<sup>942</sup> Weiters fällt der Unternehmensgegenstand für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht ins Gewicht.<sup>943</sup>

Hierbei führen *Haunold/Tumpel/Widhalm*<sup>944</sup> aus, dass die Ausführungen betreffend das Urteil EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd* in Österreich insbesondere im Zusammenhang mit der Diskussion der mehrwertsteuerlichen Anerkennung der Vermietung von Liegenschaften durch Immobilien GmbH an deren Gesellschafter zu beachten sein werden, da ähnlich wie im angesprochenen Urteil sich bei solchen Mietverhältnissen ein Steuervorteil dadurch ergeben kann, dass der Immobilien GmbH ein Vorsteuerabzug für die Anschaffung/Herstellung der Immobilie zusteht (der dem Gesellschafter bei eigener Anschaffung/Herstellung nicht zugekommen wäre)<sup>945</sup> und die Umsatzsteuer auf Ebene des Gesellschafters erst anlässlich der an die Immobilien GmbH zu leistenden Mietzahlungen anfällt. Weiters weisen *Haunold/Tumpel/Widhalm* darauf hin, dass derzeit noch die Auffassung vertreten wird, dass solche Mietverhältnisse selbst bei fremdüblicher Ausgestaltung<sup>946</sup> als missbräuchliche Praxis im Sinne der *Halifax* Rechtsprechung des EuGH<sup>947</sup> angesehen werden können und diesfalls mehrwertsteuerlich nicht anzuerkennen sind sowie heben hervor, dass angesichts des vorliegenden Urteils EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd* eine solche automatische Missbrauchsannahme nicht mehr haltbar zu sein scheint.<sup>948</sup>

Somit lässt sich auch zusammenfassen, dass der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden dar-

---

<sup>941</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, Rz 45.

<sup>942</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, Rz 38.

<sup>943</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, Rz 43 iVm Rz 45.

<sup>944</sup> *Haunold/Tumpel/Widhalm* SWI 2011, S 183.

<sup>945</sup> Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerialog 2008.

<sup>946</sup> Pkt 2.4 Salzburger Steuerialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008; UFSW, GZ RV/0743-W/07 vom 18.1.2008 „Diesbezüglich ist anzumerken, dass das Finanzamt nicht geprüft hat, ob unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des VwGH zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen das Mietverhältnis zwischen der Privatstiftung und dem Erststifter fremdunüblich ist.“

<sup>947</sup> EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, *Halifax*.

<sup>948</sup> Ebenso *Pülzl/Pilgermair*, SWK 20/21/2011, S 768 iVm ÖStZ 2011/749, 428; *Seitweger/Weiß/Lovrecki*, ÖStZ 2011/368, 247; ebenso *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 177.

stellt, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.<sup>949</sup>

#### **4.6.5.1.2.2. Die Art der Bewirtschaftung**

Als zweites Kriterium ist die Art der Bewirtschaftung zu erwähnen.<sup>950</sup> Wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können.<sup>951</sup>

#### **4.6.6. Kongruenz zwischen österreichischem Recht und Unionsrecht**

Der EuGH fordert einen Widerspruch zwischen einer formgebundenen Rechtsanwendung und dem Ziel von Steuervorteilen.<sup>952</sup> Der VfGH verlangt eine außergewöhnliche, dem wirtschaftlichen Sinn und Zweck unangemessene Gestaltung, die letztlich nur in der Absicht, Steuer zu vermeiden, ihre Erklärung findet.<sup>953</sup> Beide Höchstgerichte sind in Ihrer Auffassung konform, dass gewichtige außersteuerlichen Gründe Missbrauch ausschließen.<sup>954</sup>

---

<sup>949</sup> EuGH 26.9.1996, Rs C-230/94, *Enkler*, Rz 28; *Ungericht*, ÖStZ 2007/404, 201; ÖStZ 2011/850, 477; *Pröll*, ÖStZ 2010/312, 150; *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 12; *Zech*, UFSjournal 5/2011, S 196; *Stangl* in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer und Immobilien (2007), S 73.

<sup>950</sup> *Pühringer* in *Tumpel/Achatz*, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, S 128.

<sup>951</sup> EuGH 26.9.1996, Rs C-230/94, *Enkler*, Rz 29; *Pühringer* in *Tumpel/Achatz*, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, S 128; *Beiser*, SWK 16/17/2006, S 492; *Tumpel/Haunold/Widhalm*, SWI 1997, S 37; *Mayr*, SWK 29/2011, S 970.

<sup>952</sup> *Beiser*, RdW 2010/115, 113.

<sup>953</sup> *Beiser*, RdW 2010/115, 113.

<sup>954</sup> *Achatz* in *Achatz/Tumpel*, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, S 37; *Beiser*, RdW 2010/115, 113; *Seitwenger/Weiß/Lovrecki*, ÖStZ 2011/368, 244 f; *Beiser*, ÖStZ 2006/675, 324.

## 5. ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE

Die Immobilien GmbH ist eine Körperschaft des privaten Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit.<sup>955</sup> Aus der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft leitet sich für das Steuerrecht das Trennungsprinzip ab, das auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Immobilien GmbH ermöglicht.<sup>956</sup> Aufgrund des Trennungsprinzips können Vermietungsverträge zwischen einer Immobilien GmbH und deren Gesellschaftern abgeschlossen und steuerlich anerkannt werden.<sup>957</sup> Dem können je nach Einzelfall folgende Szenarien entgegenstehen:

- Zuordnung des Wohnobjektes zur einkünfteirrelevanten<sup>958</sup> Sphäre der Immobilien GmbH;
- aufgrund der nicht marktkonformen Vermietung kommt es bei der Immobilien GmbH zu einer Vermögensminderung, die durch das Instrument der verdeckten Ausschüttung verhindert wird;<sup>959</sup>
- die Qualifizierung der Vermietung als Liebhaberei;
- Missbrauch iSd § 22 BAO.

### 5.1. Einkünfteirrelevante Sphäre der Immobilien GmbH

Von der Immobilien GmbH angeschaffte oder hergestellte Wohnimmobilien, die nur eine gesellschaftliche und keine betriebliche Veranlassung haben, sind nicht dem Betriebsvermö-

---

<sup>955</sup> Blasina/Modarressy in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>16</sup>, § 1 Rz 55.

<sup>956</sup> VwGH 29.1.2002, 2001/14/0216; *Mayr, Herzog, Blasina, Schwarzingler, Schlager*, SWK-Spezial „Körperschaftsteuer 2010“, S 128 f.; *Hilber*, ABC der Steuern im Privat- und Unternehmensbereich (2007), S 182; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>4</sup>, § 22E Rz E1a.

<sup>957</sup> Rz 748 KStR 2001; Rz 35 UStR 2000.

<sup>958</sup> *König/Stangl*, „Außerbetriebliche Sphäre“ von Kapitalgesellschaften, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, S 62 f. „Der in diesem Zusammenhang üblicherweise verwendete Begriff der „außerbetrieblichen Sphäre“ kann irreführend sein, als dieser den falschen Eindruck erwecken könnte, dass eine Kapitalgesellschaft unter gewissen Voraussetzungen außerbetriebliche Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 EStG erzielen könnte. Dies wäre jedoch insofern falsch, als bei Kapitalgesellschaften aufgrund der Anwendbarkeit der Regelung des § 7 Abs 3 KStG alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind und die Steuerbarkeit von Einkünften damit das Vorliegen von betrieblichen Einkünften bedingt. Es wäre daher wohl terminologisch präziser, im Zusammenhang mit der zu untersuchenden Problematik nicht von einer außerbetrieblichen, sondern von einer einkünfteirrelevanten Sphäre zu sprechen, was sich aber in dieser Schärfe noch nicht durchgesetzt hat.“

<sup>959</sup> UFSF, GZ RV/0128-F/07 vom 15.9.2008.

gen zuzurechnen, sondern gehören zum steuerneutralen Vermögen und damit zur außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft, sofern nicht unter Umständen wirtschaftliches Eigentum des Anteilsinhabers iSd § 24 Abs 1 lit d BAO angenommen werden kann.<sup>960</sup>

Im Erkenntnis vom 16.5.2007, 2005/14/0083 hat der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass es für eine rechtliche Einstufung des Wohngebäudes als Teil des außerbetrieblichen Vermögens einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich bedarf. Die Prüfung der konkreten Umstände des Einzelfalles finden in der Unterscheidung zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und deren Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (verdeckte Ausschüttung an der Wurzel), andererseits, Niederschlag. Hierbei wird im angesprochenen Erkenntnis ausgeführt, dass wenn erstere Gebäude zwar dem Gesellschafter, aber zu einem unangemessen niedrigen Mietzins vermietet werden, dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen spricht, sondern - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung - zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieteträge) der Kapitalgesellschaft führt.<sup>961</sup>

Mit Erkenntnis vom 23.2.2010, 2007/15/0003 hat der VwGH festgehalten, dass Voraussetzung dafür, im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eine verdeckte Ausschüttung (auch eine solche an der Wurzel) anzunehmen, ist, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält.<sup>962</sup>

Das der betriebsfremden Sphäre der Immobilien GmbH zuzuordnende Wohnobjekt bleibt beim Betriebsvermögensvergleich unberücksichtigt.<sup>963</sup> Seine Anschaffung führt bei keiner Form der Gewinnermittlung zu einer AfA oder zu Investitionsbegünstigungen.<sup>964</sup> Die Aufwendungen für die Anschaffung/Herstellung des Wohnobjektes und die damit im Zusammen-

---

<sup>960</sup> Rz 819 KStR 2001.

<sup>961</sup> Ebenso *Krafft*, UFSjournal 10/2011, 357.

<sup>962</sup> Ebenso *Heinrich*, Körperschaftsteuer (2011), zu § 8 KStG, S 114 f.

<sup>963</sup> Rz 611 KStR 2001 iVm Rz 602 und Rz 603 EStR 2000.

<sup>964</sup> Rz 603 EStR 2000; Rz 919 KStR 2001.

hang stehenden Einnahmen sind steuerlich unbeachtlich.<sup>965</sup> Auf der Ebene der Gesellschaft wird vom VwGH das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nicht geprüft.<sup>966</sup>

Auf der Ebene des Gesellschafters sind aus der Zuordnung zur einkünfteirrelevanten Sphäre der Immobilien GmbH (verdeckte Ausschüttung an der Wurzel) zwei Rechtsfolgen denkbar. Wird dem Gesellschafter das wirtschaftliche Eigentum zugeordnet, was, wie dargelegt, der Finanzverwaltung nicht leicht fallen<sup>967</sup> wird und wozu sich der VwGH noch nicht geäußert hat,<sup>968</sup> ist einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe der Anschaffungs- Herstellungskosten des Wohnobjektes Rechnung zu tragen.<sup>969</sup> Sollte hingegen keine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der Anschaffungs- Herstellungskosten vorliegen, wofür sich der VwGH<sup>970</sup> ausgesprochen hat, stellt die Überlassung der Wohnimmobilie an den Gesellschafter für dessen private Zwecke, eine verdeckte Ausschüttung in der Höhe der Differenz zwischen angemessener Miete und bezahlter Miete dar.<sup>971</sup>

Aus umsatzsteuerlicher Sicht liegt auf Ebene der Immobilien GmbH keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 UStG somit kein Unternehmer vor, da die Wohnimmobilie aus gesellschaftlichen Gründen überlassen wird.<sup>972</sup> Infolgedessen unterliegt die Vermietung durch die Immobilien GmbH an deren Gesellschafter nicht der Umsatzsteuer iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG. Die Wohnimmobilie zählt nicht zum umsatzsteuerlichen Unternehmen der Immobilien GmbH. Aus dem Erwerb und aus der Bewirtschaftung des betreffenden Wohnobjektes steht kein Vorsteuerabzug zu.<sup>973</sup> Es sind weder die an den Gesellschafter in Rechnung gestellten Mieten noch der Verkaufserlös in Folge der Veräußerung des Wohnobjektes steuerbar.<sup>974</sup>

Wenn es in der Folge zur einen fremdüblichen Vermietung kommt, käme eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 UStG nicht in Betracht, da die Wohnung aus dem nichtunternehmerischen in den unternehmerischen Unternehmensbereich übergehen würde.<sup>975</sup>

---

<sup>965</sup> Rz 613 KStR 2001; Rz 611 KStR 2001 iVm Rz 603 EStR 2000.

<sup>966</sup> Urtz, GeS 2007/9, S 400.

<sup>967</sup> Pröll, ÖStZ 2009/583, S 293.

<sup>968</sup> Rauscher, UFSjournal 3/2008, S 78.

<sup>969</sup> Ansicht der Finanzverwaltung; Pkt 2.4 Salzburger Steueralog - ESt/KSt/UmgrSt 2008.

<sup>970</sup> VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; Rz 1042 KStR 2001.

<sup>971</sup> Vgl. dazu Kap 3.3.4. Notwendiges Privatvermögen.

<sup>972</sup> Rz 919 KStR 2001.

<sup>973</sup> Pernegger, ÖStZ 2001/168, 89.

<sup>974</sup> Pernegger, ÖStZ 2001/168, 89.

<sup>975</sup> Vgl. dazu Kap 4.4.1.7. Leistung für das Unternehmen; insbesondere zu sämtlichen umsatzsteuerlichen Folgen s.a. Pernegger, ÖStZ 2001/168, 89.

Die Verwendung des nichtunternehmerisch genutzten Teiles eines dem Unternehmen der Immobilien GmbH im Einzelfall zugeordneten Grundstückes stellt einen nicht steuerbaren Vorgang dar, der vom Vorsteuerabzug ausschließt.<sup>976</sup>

## 5.2. Verdeckte Gewinnausschüttung

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögenmehrungen der Immobilien GmbH, die rein sozietär veranlasst sind,<sup>977</sup> sich auf die Höhe des Einkommens der Immobilien GmbH auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen.<sup>978</sup> Die Feststellung der verdeckten Ausschüttung erfolgt durch Fremdvergleich<sup>979</sup> und die Rechtsfigur des gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsführers.<sup>980</sup> Die wesentlichen Erscheinungsformen, die aus fremdunüblichen Mietverträgen resultieren, sind auf einer Seite die ohne Rechtsgrund erfolgten Zahlungen, die die Immobilien GmbH zu Gunsten des Gesellschafters tätigt (direkte verdeckte Gewinnausschüttung) und auf anderer Seite die unangemessen niedrigen bzw. sogar fehlenden Entgelte für die Vermietung durch die Immobilien GmbH an deren Gesellschafter (indirekte verdeckte Gewinnausschüttung).<sup>981</sup> In beiden Fällen wird der Gewinn der Immobilien GmbH entweder um die zu Gunsten des Gesellschafters rechtsgrundlos getragenen Aufwendungen oder um die der Gesellschaft entgangenen Einnahmen erhöht.<sup>982</sup> Auf Ebene des Anteilnehmers kommt es zu sonstigen Bezügen im iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG, die der Kapitalertragsteuer iHv 25% iSd § 27a Abs 1 EStG und der Endbesteuerung iSd § 97 Abs 1 EStG unterliegen.<sup>983</sup> Die Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer inkludiert auch die Umsatzsteuer.<sup>984</sup>

---

<sup>976</sup> Rz 475 UStR 2000; Rz 481 UStR 2000; Rz 2000 UStR 2000.

<sup>977</sup> Sozietäre Veranlassung umfasst auch eine dem Gesellschafter nahestehende Person; Rz 1026 KStR 2001; Rz 940 KStR 2001; Rz 776 KStR 2001; Rz 751 KStR 2001.

<sup>978</sup> *Braitto*, RdW 1986, 223; *Tumpel*, Steuern Kompakt 2011, S 50; *Muszynska* in *Lechner/Staringer/Tumpel*, Kapitalertragsteuer, S 134 (FN 15).

<sup>979</sup> *Bruckner/Widinski*, Steuer-Berater 2011, S 406: Zur Kritik am Fremdvergleich s.a. *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG - Kommentar, § 8 Rz 306 ff und *Gassner* in FS Bauer (1986), S 79 (FN 29) sowie *Kirchmayr* in *Leitner (Hrsg)*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, S 98 ff.

<sup>980</sup> *Lechner* in *Lang/Schuch/Staringer*, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Wien 2005, S 403 f; *Kirchmayr* in *Leitner (Hrsg)*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, S 97.

<sup>981</sup> *Bertil/Deutsch/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>6</sup>, S 704; Rz 784 KStR 2001; Rz 6150 EStR 2000.

<sup>982</sup> Rz 816 KStR 2001.

<sup>983</sup> Rz 781 KStR 2001; Rz 6148 EStR 2000.

<sup>984</sup> *Pröll*, ÖStZ 2009/583, 293.

Ein marktconformer Leistungsaustausch schließt verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen der Immobilien GmbH und ihren Gesellschaftern sowie deren nahen Angehörigen nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH aus.<sup>985</sup>

### 5.3. Die Qualifizierung der Vermietung als Liebhaberei

Der VwGH wendet die Liebhabereigrundsätze auch auf Körperschaften an.<sup>986</sup> Die Prüfung des Vorliegens einer Einkunftsquelle iSd § 2 Abs 3 EStG ist auch bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs 3 KStG vorzunehmen.<sup>987</sup> Die Vermietung von Wohnobjekten durch die Immobilien GmbH an deren Gesellschafter fällt unter die Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei bzw. die kleine Vermietung iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO. Damit das Wohnobjekt als Einkunftsquelle qualifiziert werden kann, muss nach § 2 Abs 4 LVO ein Gesamtgewinn im Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) erzielt werden. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist im Zweifelsfall von der Immobilien GmbH anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren.<sup>988</sup> Ergibt sich aus der Prognose, dass der Gesamtgewinnzeitraum in einem Missverhältnis zum absehbaren Zeitraum steht, spricht dies von vornherein für Liebhaberei.<sup>989</sup> Dies hat zur Folge, dass das vermietete Wohnobjekt, das nicht der Einkunftserzielung, sondern der Verlustakkumulierung dient, in das Privatvermögen der Immobilien GmbH verschoben wird.<sup>990</sup>

Die mit der Liebhabereitätigkeit verbundenen Verluste sind steuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig.<sup>991</sup> Die dadurch erzielten Einnahmen sind steuerlich unbeachtlich, da sie nicht innerhalb einer der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG anfallen.<sup>992</sup> Die Besteuerung der Veräußerungsüberschüsse für Wirtschaftsgüter des Privatvermögens tritt nur nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 27, 29 und 30 EStG ein.<sup>993</sup>

---

<sup>985</sup> *Beiser*, RdW 2010/812, 811; Vgl. auch VfGH 16.6.1987, G52/87 „[...] weil das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH nicht ausreicht, eine steuerliche [...] Schlechterstellung sachlich zu begründen.“

<sup>986</sup> *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>9</sup>, Rz 961; VwGH 22.9.1987, 86/14/0046; VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140; Rz 332 KStR 2001.

<sup>987</sup> Rz 333 KStR 2001.

<sup>988</sup> Pkt 16.2.3 LRL 1997.

<sup>989</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, S 158.

<sup>990</sup> Rz 611 KStR 2001; Rz 613 KStR 2001; Rz 614 KStR 2001; Rz 1242 KStR 2001.

<sup>991</sup> Rz 285 KStR 2001 iVm Rz 102 EStR 2000.

<sup>992</sup> Rz 1242 KStR 2001.

<sup>993</sup> Rz 611 KStR 2001; Rz 877 KStR 2001; RdW 2008/564, 609; kritisch *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, § 7 Rz 32 und *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 85.

Bei der Immobilien GmbH ist eine verdeckte Gewinnausschüttung nur dann zu erfassen, wenn sie dadurch eine Einkommensminderung erlitten hat.<sup>994</sup> Da die Liebhaberei aber außerhalb der steuerlich beachtlichen Einkommenssphäre liegt, käme dabei eine verdeckte Ausschüttung nicht in Betracht.<sup>995</sup> Nichtsdestotrotz sind allfällige verdeckte Ausschüttungen bei der Gesamtgewinnermittlung für Zwecke der Liebhabereibeurteilung zu berücksichtigen, da sich die Erfolgsermittlung für Zwecke der Einordnung einer Tätigkeit als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei am gesetzgeberischen Konzept der Einkommensermittlung im EStG bzw. im KStG, worunter das Rechtsinstitut der verdeckten Ausschüttung fällt, zu orientieren hat.<sup>996</sup>

Auf der Ebene des Anteilinhabers können sonstige Bezüge iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG vorliegen,<sup>997</sup> wenn die Liebhabereitätigkeit im Interesse des Gesellschafters liegt bzw. wenn dem Gesellschafter aus der Nutzung der Wohnobjektes Vermögensvorteile zugewendet wurden.<sup>998</sup>

Umsatzsteuerlich führt das Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle über § 2 Abs 5 Z 2 sowie § 28 Abs 5 Z 4 UStG iVm § 6, § 1 Abs 2 Z 3 und § 2 Abs 4 LVO zur Nicht-Anerkennung der verlustträchtigen kleinen Vermietung als gewerbliche Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 UStG und zur Versagung der Unternehmereigenschaft der Immobilien GmbH.<sup>999</sup> Diese Ansicht ist unionskonform, da Österreich nach Art 135 Abs 1 Buchstabe l der MwStSystRL die verlustträchtigen kleinen Vermietung der unechten Steuerbefreiung gleichgestellt und nach Art 137 Abs 1 Buchstabe d der MwStSystRL für diese Arten der Vermietung dem Vermieter ein Recht auf Option zur Steuerpflicht nicht gewährt hat.<sup>1000</sup>

Andere wichtige umsatzsteuerliche Rechtsfolgen aus der festgestellten Liebhaberei sind der Verlust des Vorsteuerabzuges aus den bezogenen Leistungen und die Steuerschuld aufgrund der Rechnung nach 11 Abs 14 UStG mit Korrekturmöglichkeit iSd § 11 Abs 12 iVm § 16 Abs 1 UStG.<sup>1001</sup>

---

<sup>994</sup> Rz 745 KStR 2001; Rz 784 KStR 2001; Rz 1030 KStR 2001.

<sup>995</sup> Heinrich in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG<sup>13</sup>, § 7 Rz 87; Rz 1030 KStR 2001.

<sup>996</sup> Stangl, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S 75; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 556.

<sup>997</sup> Rz 781 KStR 2001; Rz 6148 EStR 2000.

<sup>998</sup> BMF, RdW 1995, 85; Rz 614 KStR 2001; Rz 763 KStR 2001; Rz 1030 KStR 2001.

<sup>999</sup> Rz 919 KStR 2001.

<sup>1000</sup> VwGH 26.5.2004, 2000/14/0021; VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082; VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318.

<sup>1001</sup> Vgl. dazu Kap 4.5.5.1. Ausstellung der Rechnungen.

## 5.4. Missbrauch

Durch den Missbrauchtatbestand iSd § 22 BAO wird die Vermietung an den Gesellschafter, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, unwirksam gemacht.<sup>1002</sup> Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Vermietung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen.<sup>1003</sup>

Nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH reicht das Abstellen auf eine Leistungsbeziehung zwischen der Immobilien GmbH und deren Gesellschafter nicht aus, eine steuerliche Schlechterstellung sachlich zu begründen,<sup>1004</sup> weil es sich bei der Berücksichtigung dieser Geschäftsbeziehung nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handelt.<sup>1005</sup>

Ausgehend vom Urteil EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd* schließt eine marktkonforme Vermietung die Annahme des Missbrauchs aus.<sup>1006</sup> Dieser Ansicht ist auch der VwGH.<sup>1007</sup> Dennoch sind der UFS<sup>1008</sup> und die Finanzverwaltung<sup>1009</sup> der Meinung, dass bei besonders repräsentativen oder auf die höchstpersönlichen Bedürfnisse abgestellten Wohnimmobilien, die für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, trotz der Fremdüblichkeit der Mietvereinbarungen, keine wirtschaftliche Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 UStG bzw. Art 9 der MwStSystRL vorliegt, da die Vermietung nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern nur um dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden, worin, unabhängig von der Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses, ein Missbrauch zu erblicken wäre.<sup>1010</sup>

---

<sup>1002</sup> VwGH 23.3.1970, 1616/68, (Rechtssatznummer 1 „Zu einem Missbrauch wird der bloße Gebrauch einer Gestaltungsmöglichkeit des bürgerlichen Rechtes erst dann, wenn diese völlig ungewöhnlich ist und nur gewählt wurde, um zu einer Steuerersparnis zu führen.“); *Triendl*, UFSjournal 6/2011, 240.

<sup>1003</sup> VwGH 24.11.1982, 81/13/0021.

<sup>1004</sup> VfGH 16.6.1987, G52/87.

<sup>1005</sup> VwGH 27.5.1981, 1299/80; Rz 1131 EStR 2000.

<sup>1006</sup> *Pülzl/Pilgermair*, SWK 20/21/2011, S 768.

<sup>1007</sup> VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003; ebenso *Beiser*, RdW 2010/115, 113.

<sup>1008</sup> UFSW, GZ RV/1564-W/10 vom 12.10.2010.

<sup>1009</sup> Pkt 2.4 Salzburger Steuerdialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008; Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2008.

<sup>1010</sup> Ebenso *Sarnthein*, SWK 8/2011, S 408 f (Beispiel für die Rückoption); kritisch *Pülzl/Pilgermair*, SWK 20/21/2011, S 769 f iVm EuGH 22.12.2010, Rs C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, Rz 34, Rz 35, Rz 38 sowie Rz 39; kritisch *Beiser*, Casebook Steuern, Beispiel 139, S 90 f; kritisch SWK 34/35/2011, S 1080; ÖStZ 2011/749, 428; aA *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 177.

Der EuGH und der VwGH sind in Ihrer Auffassung konform, dass gewichtige außersteuerlichen Gründe Missbrauch ausschließen.<sup>1011</sup>

---

<sup>1011</sup> *Achatz* in *Achatz/Tumpel*, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, S 37; *Beiser*, RdW 2010/115, 113; *Seitweger/Weiß/Lovrecki*, ÖStZ 2011/368, 244 f; RdW 2011/314, 315; *Beiser*, ÖStZ 2006/675, 324.

## 6. LITERATURVERZEICHNIS

### 6.1. Kommentare und Monographien

- Abt/Handler/Karel/Krauland/Pfeiffer*, Bilanzbuchhalter Jahrbuch 2011, 17. Auflage, St. Georgien 2010.
- Achatz/Kirchmayr*, KStG - Kommentar, Wien 2011.
- Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, Wien 2010.
- Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, 2. Auflage, Wien 2010.
- Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, EStG-Kommentar, 4. Auflage, Wien 2011.
- Beiser*, Casebook Steuern, Wien 2011.
- Beiser*, Steuern, 9. Auflage, Wien 2011.
- Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, 2. Auflage, Wien 2010.
- Berger/Wakounig*, Umsatzsteuer kompakt, 4. Auflage, Wien 2010.
- Bertl/Deutsch/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 6. Auflage, Wien 2009.
- Bollenberger-Klemm*, Geschäftsführerhaftung, 4. Auflage, Wien 2008.
- Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl*, SWK Spezial, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, Wien 2010.
- Bruckner/Widinski*, Steuer-Berater 2011, Wien 2011.
- Doralt*, Einkommensteuergesetz, 14. Lieferung, Wien 2010.
- Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, 9. Auflage, Wien 2007.
- Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht, Wien 2007.
- Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, 4. Lieferung, Wien 2005.
- Gaedke/Hinterleitner/Weinzierl/Eitler*, Die Umsatzsteuer in Beispielen, 6. Auflage, Graz 2011.
- Gaedke/Stingl*, Die Umsatzsteuer in Vermietung & Verpachtung, 1. Auflage, Graz 2006.
- Gunacker-Slawitsch*, Umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch, Wien 2007.
- Haslehner*, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht, Wien 2009.
- Heinrich*, Körperschaftsteuer, Wien 2011.
- Heinrich/Ehrke-Rabel*, Basiswissen Steuerrecht, 2. Auflage, Wien 2007.
- Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen, 10. Lieferung, Wien 2010.

*Hilber*, ABC der Steuern im Privat- und Unternehmensbereich, 6. Auflage, Wien 2007.

*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, 47. Lieferung, Wien 2010.

*Karel/Abt/Handler/Seiser*, Unternehmensbilanz – Steuerbilanz, 3. Auflage, Graz 2010.

*Karel/Abt/Handler*, Anlagevermögen in der Bilanz und in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Graz 2008.

*Karel/Abt/Handler*, Die Umsatzsteuer in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Graz 2005.

*Koenig/Haratsch/Pechstein*, Europarecht, 7. Auflage, Tübingen 2010.

*Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, 22. Lieferung, Wien 2010.

*Kollmann*, Steuerfallen im EStG, 1. Auflage, St. Georgen 2008.

*Kotschnigg*, Beweisrecht der BAO, Wien 2011.

*Kranich/Siegl/Waba*, Mehrwertsteuerhandbuch, Wien 1972.

*Lang/Schuch/Staringer*, Körperschaftsteuergesetz, Wien 2009.

*Lechner*, Die Gewinnpoolung, Wien 1986.

*Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger/Schlager*, SWK-Spezial „Körperschaftsteuer 2010“, 3. Auflage, Wien 2010.

*Mehlhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch, Wien 2011.

*Neuhold/Karel*, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, 3. Auflage, St. Georgen 2008.

*Pernegger*, Umsatzsteuer für die betriebliche Praxis, 2. Auflage, Wien 2011.

*Pernegger*, Umsatzsteuer, 7. Auflage, Wien 2010.

*Pernt/Berger/Wenk*, Handbuch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner, 2. Auflage, Wien 2010.

*Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, Wien 2007.

*Prechtl/Aigner*, Gemischt genutzte Gebäude (SWK Sonderheft 2005), Wien 2005.

*Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG 1988, 16. Lieferung, Wien 2010.

*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, Wien 1993.

*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Wien 2007.

*Reinweber/Ederer/Neuhold/Seiser/Wascher*, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 1. Auflage, St. Georgen 2007.

*Reinweber/Seiser/Wascher*, Praxis-Handbuch der Personengesellschaften, 1. Auflage, St. Georgen 2004.

*Ritz*, BAO, 4. Auflage, Wien 2011.

*Ruppe/Achatz*, UStG Kommentar, 4. Auflage, Wien 2011.

*Sadlo*, Lohn- und Einkommensteuer 2009, 10. Auflage, Wien 2009.

*Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, 28. Lieferung, Wien 2010.

*Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Band Ib Mehrwertsteuersystemrichtlinie, 25. Lieferung, Wien 2010.

*Schweitzer/Hummer/Obwexer*, Europarecht, Wien 2007.

*Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, Wien 2004.

*Stoll*, BAO-Kommentar, Band I, Wien 1994.

*Stoll*, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, Wien 1989.

*Tanzer/Unger*, BAO 2010, 3. Auflage, Wien 2010.

*Taucher*, Das Zufluss-Abfluss-Prinzip im Einkommensteuerrecht, Band 18, Wien 1983.

*Treer/Mayr*, ÖStZ Spezial - Der Salzburger Steuerdialog 2010, Wien 2010.

*Treer/Mayr*, ÖStZ Spezial - Der Salzburger Steuerdialog 2008, Wien 2009.

*Tumpel*, Steuern Kompakt 2011, Wien 2011.

*Tumpel*, Fachlexikon Steuern, Wien 2007.

*Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, Wien 1997.

*Wakounig/Kohler/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung, 9. Auflage, Wien 2011.

*Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, Wien 1996.

## **6.2. Skripten**

*Berger/Kindl/Hinterleitner*, Umsatzsteuer, Wien 2008.

*Kahr/Kovacs*, BAO & Finanzstrafrecht, Wien 2008.

*Mader*, Kapitalgesellschaften, 5. Auflage, Wien 2006.

*Wakounig/Labner*, Einkommensteuer, Wien 2008.

*Wakounig/Vock*, Körperschaftsteuer, Wien 2008.

## **6.3. Beiträge in Sammelwerken**

*Achatz*, Rechtsgrundlagen und Rechtsfolgen des Missbrauchs im Umsatzsteuerrecht - eine Bestandsaufnahme zur ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Steuervorteilen, in *Achatz/Tumpel*, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, Wien 2008, 21.

*Achatz*, Der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes im Umsatzsteuerrecht - Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen, in *Achatz/Tumpel*, EuGH- Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, Wien 2001, 21.

- Achatz*, Die richtlinienkonforme Auslegung des UStG 1994 - Voraussetzungen und Anwendungsfälle, in *Achatz*, Praxisfragen zum UStG 1994, Wien 1995, 237.
- Baldauf*, Die Spendenbegünstigung des EStG, in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen III, Wien 2002, 121.
- Beiser*, Pro futuro: „Eine neue Umsatzsteuer“, in *Pülzl/Partl*, Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft, Wien 2007, 237.
- Brenner/Tumpel*, Der Vorsteuerabzug im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, in *Achatz/Tumpel*, EuGH- Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, Wien 2001, 145 .
- Denk*, Die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG: Eine Bestandsaufnahme mit Blick in die Zukunft, in *Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, Wien 2008, 49.
- Doralt*, Das Abzugsverbot nach § 17 KStG und Aufwendungen für Schachtelbeteiligungen, in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg*, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Festschrift für Egon Bauer zum 65. Geburtstag, Wien 1986, 1.
- Fritz-Schmied*, Die Ausgestaltung von Betriebsvermögen, in *Urnik/Kofler*, Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, Wien 2009, 59.
- Fritz-Schmied/Herbst*, Die Eigenverbrauchsermittlung bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern mit unversteuerten Rücklagen de lege artis, in *Fritz-Schmied/Urnik(Hrsg.)*, Bilanzsteuerrecht Jahrbuch 2010, S 47.
- Gassner*, Der Einkommensbegriff des Körperschaftsteuergesetzes und seine Bedeutung für die verdeckte Gewinnausschüttung, in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg*, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Festschrift für Egon Bauer zum 65. Geburtstag, Wien 1986, 73.
- Gassner*, Die Bewertung von Entnahmen und Einlagen, verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, in *Raupach*, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984, 245.
- Hack/Wallner*, Beteiligung eines österreichischen Investors an einer ausländischen Forschungsgesellschaft, in *Hack/Pernegger/Polster-Grüll/Zöchling*, Internationale Steuer-Fallstudien, Wien 2011, 573.
- Heinrich*, Begriff und Umfang des Betriebsvermögens, in *Lang/Schuch/Staringer*, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Wien 2005, 215.
- Kirchmayr*, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in *Leitner (Hrsg)*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, Wien 2010, 79.

- Kofler*, Die „außerbetriebliche Vermögenssphäre“ der Kapitalgesellschaft, in *Urnik/Kofler*, Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, Wien 2009, 103.
- Kofler*, Die fremdfinanzierte Gewinnausschüttung, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, Festschrift für Werner Doralt, Wien 2007, 197.
- Konezny*, Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, in *Lang/Schuch/Staringer*, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Wien 2005, 129.
- König/Stangl*, „Außerbetriebliche Sphäre“ von Kapitalgesellschaften, in *Achatz/Aigner/Kofler / Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, Wien 2011, 61.
- Kranich*, Eigenverbrauch bei Körperschaften unter besonderer Bedachtnahme auf verdeckte Gewinnausschüttungen, in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg*, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Festschrift für Egon Bauer zum 65. Geburtstag, Wien 1986, 143.
- Lang/Massoner*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in *Lang/Schuch/Staringer*, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Steuerrecht, Wien 2009, 15.
- Lechner*, Die Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums für die Zurechnung von Einkünften, in *Tanzer* (Hrsg), Die BAO im 21. Jahrhundert, FS Stoll, Wien 2005, 51.
- Lechner*, Grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern, in *Lang / Schuch / Staringer*, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Wien 2005, 381.
- Lechner*, Die Zukunft von Basisgesellschaften, in *Gassner/Gröhs/Lang*, Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, FS-Deloitte & Touche, Wien 1997, 317.
- Lechner*, Ort der Geschäftsleitung von inländisch beherrschten ausländischen Gesellschaften, in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl*, Steuern im Rechtsstaat, Wien 1990, 395.
- Moser*, Auswirkungen von verdeckten Ausschüttungen auf den Gewinn von Körperschaften, in *Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, Wien 2008, 257.
- Muszynska*, Kapitalertragsteuer und Dividenden, in *Lechner/Staringer/Tumpel*, Kapitalertragsteuer, Wien 2003, 129.
- Paukowitsch/Achatz*, Verdeckte Gewinnausschüttungen - verdeckte Einlagen, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Die Kapitalgesellschaft nach der Steuerreform 1988, Wien 1989, 125.
- Pühringer*, Vereinbarungen zwischen verbundenen Personen-Grenzen der Anerkennung, in *Achatz/Tumpel*, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, Wien 2008, 119.
- Ruppe*, Die „Vergesellschaftung“ kommunaler Betriebe aus steuerlicher Sicht, in *Korinek* (Hrsg), Beiträge zum Wirtschaftsrecht, FS Wenger, Wien 1983, 459.

- Schwarzinger*, Grenzen der Rechtsformgestaltung durch wirtschaftliche Betrachtungsweise in *Schwarzinger (Hrsg.)/Kanduth-Kristen (Hrsg.)*, Rechtsformgestaltung für Klein- und Mittelbetriebe, Wien 2011, 20.
- Stangl*, Grundstücksvermietung, in *Achatz/Tumpel (Hrsg) Umsatzsteuer und Immobilien*, Wien 2007, 59.
- Stoll*, Das Betriebsvermögen im Bilanzsteuerrecht, in *Gassner/Pointner-Exinger*, Bilanz und Rechnungswesen, FS Stadler, Wien 1981, 255.
- Tanzer*, Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften, in *Lang/Schuch/Staringer*, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Wien 2005, 243.
- Tissot*, Die Leistung für das Unternehmen, in *Achatz/Tumpel*, Vorsteuerabzug, Wien 2005, 43.
- Trenkwalder*, Die Einkommensermittlung nach § 7 Abs 3 KStG, in *Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, Wien 2008, 133.
- Urtz*, Verdeckte Zuwendungen von Privatstiftungen, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen, Wien 2000, 297.
- Widhalm*, Die Unternehmereigenschaft, in *Achatz/Tumpel*, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, Wien 2001, 83.
- Wiesner*, Körperschaftsteuerrechtliche Einlagen und Entnahmen, in *Doralt / Hassler / Kranich /Nolz/Quantschnigg*, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Festschrift für Egon Bauer zum 65. Geburtstag, Wien 1986, 349.
- Zorn*, Umsatzsteuer und Missbrauch, in *Pülzl/Partl*, Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft, Wien 2007, 217.
- Zorn*, Entnahmen und Einlagen, in *Lang/Schuch/Staringer*, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Wien 2005, 357.

#### **6.4. Beiträge in Zeitschriften**

- Aigner/Tumpel*, Immobilienvermietung durch eine Privatstiftung an ihren Stifter oder an Begünstigte, SWK 8/2011, S 394.
- Aigner*, Keine stillschweigende Zustimmung der Europäischen Kommission zur Versagung des vollen Vorsteuerabzugs, SWK 18/2010, S 623.
- Aigner*, Konsequenzen des EuGH-Urteils in der Rs Puffer für den Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden, taxlex 2009, S 261.
- Aigner*, VwGH zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden, SWK 27/2009, S 818.

*Anderl/Pavlik*, Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, FJ 5/1994, 117.

*Atzmüller*, Die einkommensteuerrechtliche Zurechnung verdeckter Ausschüttungen an Nichtgesellschafter, RdW 1998, 576.

*Atzmüller*, Die Veräußerung von Privatvermögen und ihre Auswirkung auf die Liebhaberei-beurteilung, ÖStZ 1998/1/2, 6.

*Bauer*, Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen bei fremdfinanzierter Gewinnausschüttung, ecolex 2008/62, 177.

*Beiser*, Die Gleichbehandlung einer fremdüblichen Vermietung zwischen nahen Angehörigen, SWK 6/2011, S 299.

*Beiser*, Mitunternehmeranteile als Einbringungsgegenstand - Gestaltungsfreiheit versus Missbrauch, ÖStZ 2010/1109, 562.

*Beiser*, USt: Die unternehmerische Tätigkeit und der Vorsteuerabzug in Mischnutzungsfällen, ÖStZ 2010/478, 227.

*Beiser*, USt: Ist Kreuzvermieten ein Missbrauch?, RdW 2010/115, 112.

*Beiser*, USt: Missbrauch bei marktkonformer Wohnraumvermietung?, RdW 2010/812, 810.

*Beiser*, Fremdübliche Vermietung oder verdeckte Ausschüttung/Zuwendung?, SWK 31/2009, S 903.

*Beiser*, Schlüssel zur Vorsteueraufteilung, SWK 8/2009, S 330.

*Beiser*, Der Leistungsaustausch als Tatbestandselement der Umsatzsteuerbarkeit und des Vorsteuerabzugs, SWK 16/2007, S 507.

*Beiser*, Missbrauch durch Immobilienausgliederung und Option zur Umsatzsteuerpflicht?, SWK 8/2007, S 334.

*Beiser*, Die „kleine Vermietung“ in der Umsatz- und Einkommensteuer, SWK 16/17/2006, S 490.

*Beiser*, Missbrauch in der Umsatzsteuer, ÖStZ 2006/675, 322.

*Beiser/Pülzl*, "Kleine Vermietung" vor dem EuGH: Beschwerdeführerin klaglos gestellt, SWK 9/2005, T 49.

*Beiser/Zorn*, Die Gemeinschaftsrechtskonformität der Getränkesteuer in der Gastronomie, SWK 12/2005, S 440.

*Beiser*, UStG-Novelle 2004: Verlust des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden gemeinschaftsrechtswidrig?, RdW 2004/292, 316.

*Beiser*, Liebhaberei bei der "kleinen Vermietung", SWK 22/2002, S 605.

*Beiser*, Liebhaberei trotz Spekulationsüberschuss?, RdW 1997/3, 153.

*Blazina*, Dienstverhältnisse mit nahen Angehörigen, SWK 28/2011, S 947.

*BMF*, Körperschaftssteuerprotokolle, ÖStZ 2003/11, 16.

*BMF*, Liebhaberei bei GmbH führt nicht zu Liebhaberei auf Gesellschafterebene, RdW 1995, 85.

*Bräito*, Die verdeckte Gewinnausschüttung an Nichtgesellschafter, RdW 1986, 222.

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

*Bundesweiter Fachbereich USt der SZK des BMF*, Umsatzsteuerrichtlinien - Wartungserlass 2009, ÖStZ 2009/1185, 586.

*Doralt*, Sachbezüge: Luxuswohnungen wie Substandard bewertet-Neuorientierung am Richtwertmietzins?, RdW 2003/645, 727.

*Drauschbacher/Lattner*, Ertraglose Wohnungsvermietung durch eine GmbH, ÖStZ 2009/1075, 543.

*Fellner*, Wohnungstausch mit Vorsteuereffekt, UFSjournal, 12/2009, S 450.

*FLD Wien, NÖ, Bgld*, Liebhaberei bei Vermietung und Verpachtung, SWK 16/2001, S 452.

*Fritzenwallner*, Vorsteuerabzug für kurzfristig an Gäste vermietete Ferienwohnungen bei Liebhabereivermutung?, SWK 3/2010, S 70.

*Gassner*, Kapitalgesellschaften und Liebhaberei, ÖStZ 1984/12, 138.

*Gülpen*, So sparen Sie Steuern und vermeiden Missbrauchsvorwürfe des Fiskus, Praxishandbuch GmbH-Geschäftsführer, 1/2009, S 760/1.

*Gurtner/Schima*, EuGH Rs Seeling: Unechte Steuerbefreiung des Verwendungseigenverbrauchs von Gebäuden EU-widrig!, ÖStZ 2003/686, 334.

*Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Keine automatische Missbrauchsannahme bei mehrwertsteuerlich motivierten Leasingvereinbarungen, SWI 2011, S 179.

*Heinrich*, Die umsatzsteuerliche Behandlung gemischt genutzter Wirtschaftsgüter nach dem EuGH-Urteil Bakcsi, ÖStZ 2001/938, 470.

*Heinrich*, Die umsatzsteuerliche Liebhaberei im Lichte der EuGH-Rechtsprechung am Beispiel der sogenannten "kleinen Vermietung", SWK 8/1997, S 239.

*Herdin*, Fremdüblichkeit als Maßstab der vGA?, GeS 7/8/2003, 318.

*Herzog*, Verdeckte Ausschüttung als Werbungskosten bei Kapitaleinkünften und Liebhabereiprüfung, RdW 1992, 256.

*Herzog/Zorn*, Das neue Liebhabereirecht, RdW 1990, 265.

*Holzer*, Vorsteuerabzug bei fehlerhafter Rechnung?, SWK 14/2011, S 625.

*Jirkuff*, Verdeckte Gewinnausschüttungen in Theorie und Praxis, ÖStZ 1981/5/6, 54.

*Kofler*, Kriterien für das Vorliegen „außerbetrieblichen Vermögens“ einer Kapitalgesellschaft, GeS 2010/2, 90.

*Kohler*, Sanierungsarbeiten durch Vermieter, SWK 26/1997, S 560.

*Kolacny/Caganek*, Umsatzsteuernovelle 2004, SWK 11/2004, S 416.

*Krafft*, Einfamilienhaus als „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft?, UFSjournal 10/2011, 354.

*Krumenacker*, Gemischt genutzte Gebäude: Rechtslage bis 2003 und ab 2004, SWK 3/2010, S 76.

*Krumenacker*, UFS zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden, SWK 18/2006, S 542.

*Lang*, Der Normgehalt des § 22 BAO, ÖStZ 2001/116, 65.

*Laudacher*, Keine Vorsteuer für die Privatnutzung in gemischt genutzten Gebäuden bis 2003, SWK 17/2010, S 591.

*Lechner/Haunold/Tumpel*, Ertragsfähige Betätigungen und Liebhaberei im Einkommensteuerrecht (Teil 3), FJ 1/1995, 7.

*Lechner/Haunold/Tumpel*, Ertragsfähige Betätigungen und Liebhaberei im Einkommensteuerrecht (Teil 2), FJ 12/1994, 280.

*Lechner/Haunold/Tumpel*, Ertragsfähige Betätigungen und Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, FJ 11/1994, 238.

*Lechner*, Das neue KStG 1988, WBl 5/1988, S 139.

*Lechner*, Der gemeine Wert - Zweifelsfragen der Inhaltsbestimmung, ÖStZ 1985/7, 88.

*Lechner*, Verdeckte Gewinnausschüttung und verbundene Unternehmen, SWK 19/20/1985, S 209.

*Lechner*, Zur Abzugsfähigkeit der Gesellschaftsteuer bei gesellschaftsrechtlichen Einlagen, ÖStZ 1984/21, 246.

*Loukota*, Briefkastenfirmen und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1991, 164.

*Lukas/Toifl*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuer-, Zivil-, Gesellschafts- und Strafrecht, RdW 2009/688, 669.

*Margreiter*, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot im Einkommensteuerrecht, ÖStZ 1984/1, 1.

*Marschner*, Umsatzsteuerliche Anerkennung von Mieten - ein Urteil des EuGH, ZFS 2011/1, 9.

*Mayr*, Umsatzsteuer-Update: Aktuelles auf einen Blick, SWK 29/2011, S 970.

*Mayr*, Umsatzsteuer-Update: Aktuelles auf einen Blick, SWK 32/2010, S 953.

*Moshammer*, Bewegung in der umsatzsteuerlichen Stand-Still-Judikatur, SWK 14/15/2010, S 535.

*Neuber*, Kompaktfassung des Liebhabereirechtes, ÖStZ 2001/86, 33.

*Novacek*, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2010/564, 283.

*Novacek*, Umsatzsteuer für die "kleine Vermietung"- auch eine unendliche Geschichte, ÖStZ 2006/958, 462.

*Oberleitner*, Zirkelschluss des EuGH in der Rechtssache Lennartz?, ÖStZ 2007/208, 107.

*oV*, ÖStZ 2011/749, 428, Missbrauch im Zusammenhang mit Vorsteuern: Zur Auslegung des EuGH-Urteils in der Rs. Weald Leasing Ltd.

*oV*, ÖStZ 2011/754,430, Nutzungsrechte an Hotelappartements, Liebhabereibeurteilung, wirtschaftliche Einheit, Einnahmenausfall und Unwägbarkeiten.

*oV*, ÖStZ 2011/850, 477, Privatstiftung, Wohnungsüberlassung an Stifter, Erfüllung des Stiftungszweckes (keine Unternehmereigenschaft, kein Vorsteuerabzug).

*oV*, RdW 2011/314, 315, VwGH: Missbrauch bei Vorsteuerabzug.

*oV*, SWK 25/2011, K 13, Änderung der Bewirtschaftung bei Vermietung (§ 2 EStG).

*oV*, SWK 33/2011, R 59, Verdeckte Ausschüttungen.

*oV*, SWK 34/35/2011, R 61, USt: Liegenschaftsüberlassung durch Stiftung.

*oV*, SWK 34/35/2011, S 1080, VwGH zum Vorsteuerabzug für eine Stiftung bei Vermietung an den Stifter.

*oV*, SWK, 16/2011, S 670, Kein Missbrauch ohne konkret benannten Steuervorteil.

*oV*, SWK, 28/2011, K 15, Liebhaberei bei zur Gänze fremdfinanzierten Wohnungen.

*oV*, USt 2011/73, 2, Vorsteuerabzug bei Gebäudeerrichtung mit Veräußerungsabsicht.

*oV*, ÖStZ 2010/409, 200, Vermietung eines Einfamilienhauses durch eine GmbH an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer.

*oV*, ÖStZ 2010/604, 300, Betriebsvermögen bei einer Kapitalgesellschaft, Bestimmungen über häusliches Arbeitszimmer nicht anwendbar, verdeckte Ausschüttung iZm Gebäude (Fremdvergleich, angemessene Miete).

*oV*, ÖStZ 2010/694, 345, Betriebsvermögenszugehörigkeit von Mietrechten (anteilige Zuordnung).

*oV*, RdW 2010/252, 240, VwGH: Neuerliche Entscheidung zum außerbetrieblichen Vermögen einer GmbH.

*oV*, SWK 11/2010, R 20, KSt: Liebhaberei.

*oV*, SWK 4/5/2010, S 92, Die steuerpflichtigen Einkünfte.

oV, USt 2010/59, 2, VwGH - Option zur Steuerpflicht bei Grundstücksumsätzen.

oV, USt 2010/60, 3, Option zur Steuerpflicht bei Vermietung und Verpachtung.

oV, ARD 5927/10/2009, Außerbetrieblicher Bereich einer GmbH.

oV, ÖStZ 2009/631, 313, Vorsteuerauschluss hinsichtlich privaten Wohnraums.

oV, ÖStZ 2009/734, 362, Kein Vorsteuerabzug für Gebäude bei anteiliger Privatnutzung, Schlusserkenntnis in der Rs "Puffer".

oV, RdW 2009/467, 495, VwGH: Kein Vorsteuerabzug für Gebäudeteile der privaten Lebensführung.

oV, RdW 2009/468, 496, VwGH: Liebhaberei bei Wohnungsvermietung einer GmbH.

oV, SWK, 11/2009, R 27, Nahe Angehörige.

oV, USt 2009/58, 3, Grundstücksleistungen ab 1.1.2010.

oV, wobl 2009/134, 360, Wohnungsvermietung durch GmbH - Liebhaberei.

oV, RdW 2008/564, 608, VwGH zur Bemessungsgrundlage der verdeckten Ausschüttung.

oV, USt 2007/24, 4, Unternehmerische Gebäudenutzung unter 10 %.

oV, Ust, 2007/31, 3, Verdeckte Ausschüttungen und Umsatzsteuer - Teil 1.

oV, FJ Nr. 5/2006, S 198, Ausgliederungen zwecks Erlangung des ungeteilten Vorsteuerabzugsrechts für Bauvorhaben University of Huddersfield Higher Education Corp vs Commissioners of Customs & Excise.

oV, ÖStZ 2006/509, 234, VwGH: Liebhaberei bei „kleiner Vermietung“ EG-konform.

oV, ARD, 5608/17/2005, Personalausgaben für verwandte "Subvertreter" einer freiberuflichen Werbevertreterin.

oV, ARD, 5521/28/2004, Einfamilienhaus einer GmbH kein Betriebsvermögen.

oV, SWK 12/2004, R 25, Verträge zwischen nahen Angehörigen.

oV, RdW 2003/285, 345, VfGH: Liebhaberei bei kleiner Vermietung nicht verfassungswidrig.

oV, ARD, 5150/20/2000, Verdeckte Gewinnausschüttung durch Vermietung einer Wohnung.

oV, SWK 35/36/1998, K 21, Keine außerbetriebliche Sphäre einer Kapitalgesellschaft (§ 8 Abs. 2 KStG).

oV, SWK, 28/1995, R 102, Angehörige: Fremdvergleich.

oV, RdW 1984, 122, Liebhaberei und Verjährung.

*Paukowitsch*, Anmerkungen zur 1987 auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer ergangenen VwGH-Judikatur, FJ 4/1988, 61.

*Pernegger*, Vorsteueraufteilung im UStG 1994, ÖStZ 2003/134, 54.

*Pernegger*, "Dienstwohnung" und außerbetriebliche Sphäre, ÖStZ 2001/168, 87.

- Pirklbauer/Wagner*, Zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden, ÖStZ 2006/785, 372.
- Polak/Gröhs*, Kritische Anmerkungen zur Änderung der Verwaltungspraxis beim Umsatzsteuersatz für EDV-Programme, WBl 23/24/1987, S 330.
- Precht/Aigner*, Versagung des Vorsteuerabzugs für gemischt genutzte Gebäude gemeinschaftsrechtswidrig, SWK 22/2005, S 671.
- Prodinger*, Schlussantrag in der Rs. Sandra Puffer (Seeling-Altfälle), SWK 3/2009, S 65.
- Pröll*, Umsatzsteuerliche Behandlung vermieteter "Wohngrundstücke" im Spannungsfeld zwischen unternehmerischer Tätigkeit und "missbräuchlicher Praxis", ÖStZ 2010/312, 149.
- Pröll*, "Steuerlicher Durchgriff" bei liechtensteinischen Familienstiftungen - Begründung der "Transparenzvermutung", ÖStZ 2009/1056, 524.
- Pröll*, Außerbetriebliches Gesellschaftsvermögen: Herleitung des angemessenen (objekttypischen) Nutzungsentgelts, UFSjournal, 9/2009, S 316.
- Pröll*, Außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft - Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Gesellschafterebene, ÖStZ 2009/583, 288.
- Pröll*, Immobilienbewertung im Steuerrecht - Bestimmung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer bei Mietzinshäusern, ÖStZ 2008/801, 392.
- Pröll*, Luxusvilla und Privatstiftung: "Schatten im Paradies", SWK 17/2008, S 494.
- Pröll*, Einfamilienhaus: Verdeckte Gewinnausschüttung „an der Wurzel“ in Höhe der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten?, UFS 2007/10, 336.
- Pröll*, Verdeckte Gewinnausschüttung: Liegenschaftsbewertung durch den ordentlichen Geschäftsführer, RdW 2007/445, 433.
- Pülzl/Pilgermair*, Missbrauch im Zusammenhang mit Vorsteuern: Zur Auslegung des EuGH-Urteils in der Rs. Weald Leasing Ltd., SWK 20/21/2011, S 766.
- Pülzl*, Rechtsstaatliche Bemerkungen zur Gerichtsbarkeit am Beispiel der „kleinen Vermietung“ und des Vorsteuerabzugs bei gemischt genutzten Gebäuden, SWK 27/2009, S 828.
- Pülzl*, Systematik des § 12 Abs. 2 UStG: Gerichtsbarkeit auf neuen Interpretationspfaden, SWK 11/2005, S 396.
- Pülzl*, Kleine Vermietung und gemeinnütziger Sportverein vor dem EuGH, ÖStZ 2004/676, 314.
- Pülzl*, Umsatzsteuerliche Liebhaberei bei der Bewirtschaftung von Immobilien, SWK 30/2001, S 750.

*Quantschnigg*, Die Liebhabereiverordnung Text, Durchführungserlass, Kommentar, ÖStZ 1990/12/13,137.

*Rabel*, Vorsteuerabzug bei gemischt, aber nicht unternehmensfremd genutzten Gegenständen, ÖStZ 2010/216, 97.

*Rabel*, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009/412, 189.

*Rabel/Kofler*, Gratwanderungen - Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung, ÖStZ 2009/916, 456.

*Rauscher*, Umsatzsteuerpflicht bei Nutzung eines Einfamilienhauses einer GmbH als Sachbezug des Gesellschafter-Geschäftsführers, UFSjournal 4/2011, 158.

*Rauscher*, Nichtfestsetzung von Anspruchszinsen: Liebhaberei als rückwirkendes Ereignis, SWK 30/2010, S 910.

*Rauscher*, Nichtfestsetzung von Anspruchszinsen: Liebhaberei als rückwirkendes Ereignis, UFSjournal 11/2010, 409.

*Rauscher*, Wohnung für Geschäftsreisen: behauptete betriebliche Nutzung einer Mietwohnung, UFSjournal 3/2010, 101.

*Rauscher*, UFS und Mietverhältnisse zwischen Kapitalgesellschaften und Gesellschaftern zu Wohnzwecken, UFSjournal, 3/2008, S 76.

*Rauscher/Grübler*, VwGH: Liebhabereibeurteilung bei Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle, SWK 2/2008, S 51.

*Rauscher*, Liebhaberei: Das Interessanteste aus der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWK 12/2005, S 426.

*Rauscher*, Einheitliche oder gesonderte Liebhabereibeurteilung bei Wohnungsvermietung, SWK 3/2004, S 75.

*Rauscher*, Liebhaberei: "Große Vermietung" beim VwGH - Quo vadis?, SWK 29/2004, S 833.

*Rauscher*, Liebhaberei: Unwägbarkeit oder doch nur gewöhnliches Risiko?, SWK 19/2004, S 625.

*Rauscher*, "Kleine Vermietung" und "große Vermietung" - (k)ein echter Unterschied?, SWK 26/2003, S 642.

*Rauscher/Grübler*, Liebhaberei bei entgeltlicher Überlassung von Gebäuden, SWK 12/2002, S 365.

*Rauscher/Grübler*, Vorläufige Veranlagung oder Sofortbeurteilung bei umsatzsteuerlicher Liebhaberei?, SWK 16/2002, S 468.

*Renner*, BFH zur Zwischenschaltung einer GmbH, RdW 2010/467, 423.

*Renner*, Neues zur Wohnraumüberlassung zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschaftern, ÖStZ 2010/563, 279.

*Renner*, Salzburger Steuerdialog 2010: Zweifelsfragen zur Körperschaft- und Umgründungssteuer, SWK 32/2010, S 945.

*Renner*, Steuerliche Folgen ertragloser Immobilienvermietungen, UFSjournal, 2/2010, 44.

*Renner*, Ertraglose Wohnungsvermietung durch eine GmbH, SWK 25/2009, S 748.

*Renner*, Rechtsfolgen unangemessener Verträge zwischen nahen Angehörigen, UFSjournal, 1/2009, 16.

*Renner*, Verluste und Liebhaberei im österreichischen Steuerrecht, Schwerpunkt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, DStZ 2008/17, 601.

*Renner*, "Liebhabereivermutung" bei kleiner Vermietung EU-konform, SWK 11/2006, S 391.

*Renner*, Unerwartete negative Ergebnisse und/oder Einstellen der Tätigkeit: Einkunftsquelle oder Liebhaberei?, SWK 10/2004, S 373.

*Renner*, Liebhaberei bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, ÖStZ 2000/617, 307.

*Sarnthein*, EuGH konkretisiert Auslegung des Begriffs "missbräuchliche Praxis", SWK 8/2011, S 404.

*Sarnthein*, VfGH lehnt Behandlung eines "Seeling-Falls" auch für Zeiträume nach dem 1.1.2004 ab, SWK 28/2010, S 854.

*Sarnthein*, Vorsteuerauschlussbestimmung für Aufwendungen von privatem Wohnraum EU-konform, ÖStZ 2009/695, 348.

*Sarnthein*, Nochmals: Liebhaberei bei "kleiner Vermietung" EU-konform, SWK 16/17/2006, S 503.

*Sarnthein*, VwGH: Liebhaberei bei "kleiner Vermietung" EG-konform, SWK 12/2006, S 414.

*Sarnthein*, Gemischte Nutzung von Grundstücken im Unternehmen, ÖStZ 2005/184, 106.

*Sarnthein*, Liebhaberei bei kleiner Vermietung EG-konform, SWK 15/2005, S 515.

*Schimetschek*, Die Beweislast-Verteilung zwischen Steuerzahler und Behörde, SWK 32/1987, S 17.

*Schuch*, BFH bekräftigt: Keine Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, SWK 35/36/1998, S 768.

*Schuch*, BFH: Keine Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, RdW 1997, 300.

*Seitweger/Weiß/Lovrecki*, Die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leasinggeschäften im Lichte der EuGH-Rechtsprechung „Weald Leasing“, ÖStZ 2011/368, 243.

*Setina*, Nutzung der Liegenschaft einer KEG für die private Lebensführung eines Mitunternehmers, UFSjournal 10/2011, 363.

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

*Stieglitz*, VwGH: Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, GeS 2008/6, 260.

*Triendl*, Steuervermeidungsstrategie versus Missbrauchstatbestand, UFSjournal, 6/2011, 239.

*Tumpel/Haunold/Widhalm*, EuGH: Umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft bei der Vermietung eines Wohnmobils, SWI 1997, S 36.

*Tumpel*, Die sachliche Zuordnung zum Bilanzvermögen, RWZ 1992/1, 11.

*Twardosz*, Haftung für Kapitalertragsteuer, ÖStZ 2009/634, 317.

*Ungericht*, Vermietung einer Villa durch eine Privatstiftung an den Stifter (Begünstigten) - umsatzsteuerliche Behandlung, ÖStZ 2007/404, 201.

*Urtz*, Neueste VwGH - Judikatur : Die Privatsphäre von Kapitalgesellschaften, GeS 2007/9, S 390.

*Wieser*, „Liebhaberei“ - ein eigenständiges normatives Tatbestandsmerkmal?, FJ 7/8/1988, 121.

*Wiesner*, Typische Problemfelder im Bereich der Körperschaftsteuer, RWZ 2009/14, 48.

*Wiesner*, KEST-Bemessungsgrundlage bei außerbetrieblichem Vermögen von Kapitalgesellschaften, RWZ 2008/69, 255.

*Wiesner*, Außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf dem Prüfstand, RWZ 2007/37, 129.

*Wiesner*, Der außersteuerliche Bereich einer Kapitalgesellschaft im österreichischen und deutschen Abgabenrecht, RWZ 2007/103, 359.

*Wiesner*, Nahebeziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter - verdeckte Einlagen und verdeckte Ausschüttungen, RWZ 2007/19, 66.

*Wiesner*, Rechtsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter, RWZ 2007/58, 197.

*Wiesner*, "Privatvermögen" einer GmbH - VwGH setzt die Judikatur zur Trennung von betrieblichem und gesellschaftsrechtlichem Vermögen fort, RWZ 2004/56, 225.

*Wiesner*, Betriebliche oder außerbetriebliche Veranlassung bei einer Kapitalgesellschaft, RWZ 2000/74, 229.

*Wiesner*, Die Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter im neuen Körperschaftsteuerrecht, SWK 29/1988, S 223.

*Wiesner*, Voluptuareigenschaft im Bereich des Körperschaftsteuergesetzes, RdW 1984, 152.

- Zech*, Liebhaberei bei Vermietung einer Eigentumswohnung europarechts- und verfassungskonform, UFSjournal, 5/2011, S 194.
- Zorn*, Keine 10-%-Grenze beim Vorsteuerabzug vor 2005, SWK 36/2007, S 1003.
- Zorn*, VfGH neuerlich zum Privatvermögen einer GmbH, RdW 2007/647, 620.
- Zorn/Twardosz*, Grundrechte in der Europäischen Union - Auswirkungen auf das Steuerrecht - (Teil 2), ÖStZ 2006/89, 58.
- Zorn*, Brisante Umsatzsteuerfragen dem EuGH vorgelegt, SWK 19/2004, S 640.
- Zorn*, Entwicklungen in der Rechtsprechung zum Abgabenrecht, ÖStZ 2001/391, 186.
- Zorn*, VfGH prüfte bisherige Liebhabereipraxis, SWK 19/1995, S 417.
- Zorn*, Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, ÖStZ 1989/22, 261.

## 7. ANHANG

### 7.1. Abstract deutsch

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit Steuerkonstruktionen, bei denen Kapitalgesellschaften (Luxus)Immobilien erwerben, errichten, sanieren und anschließend an deren Gesellschafter vermieten. Diese Wohnimmobilien sind mitunter schon ihrer Erscheinung nach (wie etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die höchstpersönlichen Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnittene Gebäude) für die private Nutzung durch den Anteilsinhaber bestimmt. Aufgrund des Trennungsprinzips sind fremdübliche Mietverhältnisse zwischen der Immobilien GmbH und deren Gesellschafter steuerlich zulässig und anzuerkennen. Dennoch sind der VwGH, der UFS und die Finanzverwaltung sowohl in den Kriterien für die Beurteilung dieser Mietverhältnisse als auch in den Rechtsfolgen aus diesen nicht konform. Der VwGH fordert für die steuerliche Anerkennung dieser Nutzungsüberlassungen unter anderem, dass die Vermietungen solcher Wohnobjekte zu fremdüblichen Konditionen abgewickelt werden. Demgegenüber sind der UFS und die Finanzverwaltung der Ansicht, dass dabei die Fremdüblichkeit unerheblich ist, da eine anderweitige betriebliche Nutzung dieser Gebäude durch die Immobilien GmbH, außer der Vermietung an den Gesellschafter, ausgeschlossen ist und/oder aus der Zweckbestimmung und den Wirkungen der Vermietung Missbrauch angenommen werden kann. Deswegen liegt keine Einkunftsquelle auf Ebene der Immobilien GmbH vor. Diese Beurteilungen führen zu unterschiedlichen steuerlichen Folgen bei der Immobilien GmbH und ihrem Gesellschafter. Bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen ordnen der UFS und die Finanzverwaltung die Wohnimmobilie der einkünfteirrelevanten Sphäre der Immobilien GmbH zu, neutralisieren die mit dem Wohnobjekt einhergehenden Aufwendungen und Einnahmen, machen die gewährten steuerlichen Investitionsbegünstigungen rückgängig und gehen mitunter vom wirtschaftlichen Eigentum des Gesellschafters aus, was auf Ebene des Anteilsinhabers zu verdeckten Ausschüttung in der Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der (Luxus)Immobilien führt, obwohl die Prüfung des wirtschaftlichen Eigentums an sehr enge Voraussetzungen, die bei dieser Rechtsgestaltung schwierig nachzuweisen sind, geknüpft ist. In umsatzsteuerlicher Hinsicht kann dies zur Folge haben, dass der Immobilien GmbH die Unternehmereigenschaft aberkannt wird. Demnach unterliegt die Nutzungsüberlassung nicht der Umsatzsteuer, da weder ein Unternehmer noch eine gewerbliche Tätigkeit gegeben ist. Aus diesem Grund besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug aus der

Anschaffung/Errichtung des Gebäudes. Selbst wenn eine fremdübliche Vermietung steuerlich anerkannt wird bzw. die Unternehmereigenschaft der Immobilien GmbH erhalten bleibt, kann der Immobilien GmbH der Vorsteuerabzug auch mit der Begründung verwehrt werden, dass diese Nutzungsüberlassung missbräuchliche Praxis darstellt. Im Umkehrschluss werden diese Steuerkonsequenzen durch den VwGH nicht erwogen, wenn die Vermietung an den Gesellschafter fremdüblich erfolgt.

## 7.2. Lebenslauf

### LEBENS LAUF

#### Adresse, Telefon, E-Mail

Forsthausgasse 26C/3/14, Wien 1200

Tel: 0043 699 10 24 25 47

Fax: 01/25330333298

E-Mail: velizarsimov@yahoo.com

#### Ort und Geburtsdatum

Bulgarien, Sofia, 19. Juli 1976

#### Familienstand

Lebensgemeinschaft, ein Sohn (4 Jahre)

#### Ausbildung

2006 - 2012

Magisterstudium Betriebswirtschaft an der  
Universität Wien

Lehrstuhl für Externes Rechnungswesen,  
Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger.

Kernfachkombinationen (KFK)

- Externe Unternehmensrechnung
- Revision, Steuern und Treuhand

02/11-12/11

Magisterarbeit:

„Vermietung von Liegenschaften durch  
Immobilien-GmbH an deren Gesellschaf-

ter“ am Ordinariat für Finanzrecht des Instituts für Recht der Wirtschaft

Betreuer:

o. Univ.- Prof. Dr. Dr. Eduard Lechner

1997-2002

Wirtschaftsuniversität Sofia, Bulgarien

Bakkalaureus der Buchhaltung  
und Controlling

1994

Ablegung der Matura

### **Berufliche Tätigkeiten**

03/11-laufend

Prüf-Treuhand OG  
Wirtschaftsprüfungs- und  
Steuerberatungsgesellschaft

Revisionsassistent

Vollzeit 40 h / Woche

10/09-09/10

Steuerberater Katicic

Berufsanwärter

Teilzeit 20 h / Woche

02/09-07/09

TMF Austria GmbH

Buchhalter

Teilzeit 20 h / Woche

09/07-02/09

Buchhalter (gewerbl.) n. GewO  
Buchhaltung: Erledigung diverser  
Buchhaltungen von österreichischen  
Einzelunternehmern und Gesellschaften

2005-laufend

Damenkleidermacher Georgiev -  
Österreichischer Einzelunternehmer

Buchhaltung und Lohnverrechnung

geringfügige Beschäftigung 1 h / Woche

2003-2006

„TAXI AUSTRIA“

Buchhalter

2001

„EURO BANK“ Bulgarien – Abteilung  
„Kundenbetreuung“

### **Sprachkenntnisse**

Bulgarisch– Muttersprache; Deutsch – sehr  
gut; Englisch - gut.

### **EDV-Kenntnisse**

Word, Excel, Access, Power Point,

Outlook, Front Page, Macintosh, Internet.  
Buchhaltungsprogramme: IGEL, SAGE,  
Master Finanz, Klinger Software.

### **Sportliche Leistungen**

1988-1993

Landesmeister im Schwimmen

### **Persönliche Eigenschaften**

Zuverlässig, loyal, diszipliniert,  
professionelles und positives Denken,  
kreativ, entwicklungsfähig, hohe  
Lernbereitschaft, kunden- und  
teamorientiert, leistungsorientiert,  
kommunikativ, aktiv, hochmotiviert,  
ehrgeizig, erfahren.