

1. Vermietung von Liegenschaften von der Gesellschaft an den Gesellschafter

1.1. Grundsätzliches

Hat ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für seinen privaten Wohnraum, so sind die Kosten gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG nicht abzugsfähig. Dabei ist nicht entscheidend, ob der Steuerpflichtige hier Wohnraum selbst anschafft, also eine Eigentumswohnung bewohnt, oder aber sich die Wohnmöglichkeit im Rahmen eines Bestandvertrags sichert, mithin Miete an den Eigentümer bezahlt. Lediglich im Bereich der Sonderausgaben ist nach § 18 Abs. 1 Z 3 EStG der Abzug für bestimmte Kosten der Wohnraumschaffung bzw. Wohnraumsanierung möglich.

Nunmehr ist es einheitliche Judikatur, dass das Prinzip der Nichtabzugsfähigkeit nicht durch Maßnahmen umgangen werden kann, die letztlich die private Wohnraumnutzung nur in ein erwerbswirtschaftliches Kleid gießen. Beispielhaft könnten die Eheleute *M* und *F*, die eine Wohnung privat erwerben und nutzen wollen, diese durch eine von ihnen gebildete *M&F MEG* oder auch eine entsprechende Personengesellschaft erwerben oder errichten lassen und sie dann von dieser anmieten. Steuerlich wird einer derartigen Vorgangsweise allerdings ein Riegel vorgeschoben. Im Ergebnis bleibt es bei der privaten Nutzung, sodass sich keine abzugsfähigen Kosten ergeben.

Eine – in der Praxis durchaus gängige – Alternative ist, dass eine Kapitalgesellschaft, oftmals also eine GmbH, eine Wohnung oder ein Haus erwirbt oder herstellen lässt und das Objekt danach dem Gesellschafter unentgeltlich zur Verfügung stellt, im Rahmen eines Bestandvertrags vermietet oder aber dem Gesellschafter, der dann gleichzeitig Geschäftsführer ist, als Dienstwohnung zur Verfügung stellt.

In allen Varianten stellen sich einerseits Fragen im Körperschaftsteuerbereich, nämlich ob der entstehende Aufwand bei der Gesellschaft abzugsfähig ist, ob allenfalls eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, die der KESt zu unterziehen ist und ob ein Sachbezug des Geschäftsführers zu versteuern ist, sowie andererseits im Umsatzsteuerbereich, nämlich ob die Gesellschaft aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Vorsteuerabzug geltend machen kann und ob die Miete als Leistung der Umsatzsteuer zu unterziehen ist.

Aufgrund des im Körperschaftsteuerrecht vorherrschenden Trennungsprinzips ist ein derartiges Rechtsverhältnis auch dem Grunde nach anzuerkennen.

Soweit eine natürliche Person daher ohnedies über eine Gesellschaft verfügt, kann angedacht werden, diese Gesellschaft den Immobilienerwerb durchführen zu lassen und dann ein Mietverhältnis einzugehen.

Freilich stellt sich dabei eine Vielzahl von Fragen. So ist zunächst zu fragen, ob eine derartige Gestaltung überhaupt zulässig ist, nicht vielleicht Missbrauch im Sinne des § 22 BAO darstellt. Dies könnte man theoretisch¹ dann annehmen, wenn die Gesellschaft einen ganz anderen Geschäftsgegenstand und eine andere faktische Tätigkeit als die Vermietung hat bzw. wenn die Gesellschaft erst neu gegründet wurde und einzige Aktivität die Vermietung eines Objekts an ihren Gesellschafter ist.

Erkennt man die Vermietung grundsätzlich an, so ist fraglich, ob diese als fremdüblich einzustufen ist. Denkbar ist ja, dass zwar eine Miete gezahlt wird, diese jedoch niedriger ist als die Miete, die von einem fremden Dritten verlangt würde. Ebenso ist denkbar, dass andere vertragliche Regelungen nicht dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechen. So könnte etwa aus formaler Sicht festgestellt werden, dass kein schriftlicher

¹ Die Judikatur des VwGH geht zu Recht einen anderen Weg.

Mietvertrag vorliegt. Auch der Inhalt des Mietvertrages könnte problematisch sein. Unter Umständen enthält der Vertrag keine Regelungen über Ablösen, über die Verrechnung von Betriebskosten, über die Anpassung der Miete im Fall von Änderungen der Baukosten, über allfällige Kündigungsbeschränkungen usw.

Weiters kann in Diskussion stehen, dass das Objekt so spezifisch dem Wunsch des Mieters entspricht, so spezifisch auf diesen zugeschnitten ist, dass eine Vermietung an eine andere Person kaum denkbar ist.

Betrachtenswert mag auch sein, wie weit der (zukünftige) Mieter in den Erwerb bzw. den Bau des Objekts eingebunden war. Soweit der Mieter auch Geschäftsführer der Gesellschaft ist, liegt Personenidentität vor, sodass jedenfalls auch die Gesellschaft auftritt. Ist der Gesellschafter jedoch nicht Geschäftsführer, so tritt er offensichtlich nicht direkt für die Gesellschaft auf.

Eine zusätzliche Frage ergibt sich daraus, ob die Problemstellungen nur für das Verhältnis Kapitalgesellschaft zu Gesellschafter gelten oder gleichermaßen auf das Verhältnis einer Privatstiftung zum Stifter oder zu ihren Begünstigten anzuwenden sind.

Zu diskutieren ist auch, ob all diese Fragen bzw. die Antworten darauf ihre Auswirkungen im Ertragsteuerrecht und im Umsatzsteuerrecht gleichermaßen finden oder ob hier unterschiedliche Fragestellungen gegeben sind, insbesondere aber, ob hier gleiche Ausflüsse zu einer anderen rechtlichen Beurteilung führen.

Betrachtet man nun die Rechtslage und die dazu ergangene Rechtsprechung, so zeigt sich, dass die Rechtslage im Ergebnis seit Jahren unverändert ist und sich auf wenige Normen des KStG (§§ 7 Abs. 2, 8 Abs. 1 und 2) und des UStG (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG) gründet.

Die Rechtsprechung ist aber durchaus vielfältig. Bedeutsam ist, dass sich in dieser Rechtsprechung zum einen viele grundsätzliche Aussagen finden, wie z.B. das Vorliegen einer außerbetrieblichen Sphäre bei Kapitalgesellschaften. Derartige Umbrüche führen dann auch zu neu argumentierten Rechtsfiguren, wie etwa der verdeckten Ausschüttung der ganzen Immobilie.

Weiters zeigt sich, dass die Judikatur des VwGH sich an – jedenfalls ursprünglich – letztlich einigen wenigen Sachverhalten entwickelt hat, die oftmals recht „ausgerissen“ erscheinen. Zwar sind die Aussagen des VwGH durchaus grundsätzlicher Natur; die Subsumtion ist aber umso problematischer, als der entschiedene Sachverhalt nur schwer ein allgemeines Verständnis zulässt.

Dazu kommt natürlich auch, dass der VwGH Begriffe verwendet (z.B. „*besonders repräsentatives Gebäude*“), die zwar in ihrer grundsätzlichen Einordnung und dem resultierenden Grundverständnis keine Probleme machen, in ihrer praktischen Umsetzung aber wegen der ihnen innewohnenden Unschärfe zu großen Schwierigkeiten führen. Soweit jedoch der VwGH im Laufe seiner Rechtsprechung zu im Ergebnis neuen Aussagen gekommen ist, sind diese Änderungen gerade in der praktischen Beurteilung von Sachverhalten höchst bedeutsam.

Betrachtet man auf dieser Basis die Rechtsanwendung der Finanzämter, so zeigt sich, dass hier oftmals unterschiedliche Auslegungen angewendet werden; ebenso, dass Voraussetzungen verlangt werden, die der höchstgerichtlichen Judikatur gerade nicht entsprechen usw.

Die Rechtsprechung des UFS ist wiederum recht kasuistisch und kann oftmals eine klare Linie nicht erkennen lassen bzw. führt manchmal zu überraschenden Entscheidungen. Das BFG verfolgt nunmehr die zunehmend verfestigte Rechtsprechung des VwGH.

1. Vermietung von Liegenschaften von der Gesellschaft an den Gesellschafter

Eine neue Schwierigkeit ergibt sich aus den Aussagen des BMF in den KStR 2013, in denen einerseits eine Abgrenzung mithilfe einer sog. Renditemiete versucht wird, andererseits außergewöhnliche Fälle zu einer Änderung des wirtschaftlichen Eigentums führen sollen. Neuere Rechtsprechung wurde durch eine neue Prüflöge im Rahmen der Adaption der Richtlinienbestimmungen berücksichtigt.

Außerdem treten noch Sonderkonstellationen auf, z.B. die Vermietung einer Immobilie an den Gesellschafter durch die Gesellschaft, welche die Immobilie ihrerseits nur angemietet hat, oder aber die Errichtung einer Immobilie durch die Gesellschaft auf Grund und Boden des Gesellschafters im Rahmen eines Superädifikats.

Im Rahmen dieses SWK-Spezials soll versucht werden, die Rechtsgrundlagen klar aufzuarbeiten und darzustellen. Soweit Begriffe einen (zu) weiten Auslegungsspielraum haben, wird eine klare Eingrenzung versucht.

Ebenso wird auf eine wissenschaftliche Fundierung geachtet, obwohl hier eine deutliche Beschränkung auf das Kernthema stattfindet, also z.B. nicht in aller Tiefe diskutiert werden soll, ob eine GmbH tatsächlich eine außerbetriebliche Sphäre haben kann.

Insbesondere soll jedoch eine kritische Würdigung der einzelnen Judikate erfolgen. Daraus soll ableitbar sein, welche Kriterien zur Erreichung eines intendierten Zieles tatsächlich eingehalten werden müssen und welche Kriterien im Ergebnis nicht ausschlaggebend sind.

Daraus ergibt sich dann eine Checkliste, aus der die Kriterien einer körperschaftsteuerlich und umsatzsteuerlich anzuerkennenden Vermietung einer Immobilie durch die Gesellschaft an den Gesellschafter ablesbar sein sollen.

1.2. Trennungsprinzip

Schon aus dem Zivilrecht folgt, dass natürliche Personen einerseits, juristische Personen (im konkreten hier: Kapitalgesellschaften) andererseits eigene Rechtspersönlichkeiten sind. Die Kapitalgesellschaft ist daher vollrechtsfähig und kann, von Ausnahmen, die sich aus der Natur der Sache ergeben (z.B. Eheschließung) gleiche Rechte und Pflichten tragen wie eine natürliche Person. Somit ist es möglich, dass die Gesellschaft Grundbesitz erwirbt, einen Werkvertrag über die Errichtung eines Gebäudes abschließt und einen Bestandvertrag eingeht.

Da Gesellschafter und Gesellschaft zwei unterschiedliche Rechtspersonen sind, kann etwa ein Bestandvertrag auch mit dem Gesellschafter abgeschlossen werden.

Aus steuerlicher Sicht sind natürliche Personen nach § 1 EStG Steuersubjekte. Für Kapitalgesellschaften und Privatstiftungen ergibt sich aus § 1 KStG, dass diese ebenfalls als Steuersubjekte angesehen werden. Im Unterschied zu Personengesellschaften und Miteigentumsgemeinschaften ist daher die Gesellschaft jedenfalls ein eigenes Steuersubjekt, sodass die Gewinnermittlung des Gesellschafters und der Gesellschaft völlig voneinander getrennt sind.

Schon daraus ergibt sich, dass auch rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft möglich sind. Es ist daher denkbar, dass eine bestimmte Handlung auf einem Vertrag fußt und daher als Ausfluss dieses Vertrags gesetzt wird. Ebenso ist es denkbar, dass die Handlung ihre Begründung nur im Gesellschaftsverhältnis findet, also *causa societatis* durchgeführt wird.

Nach § 8 Abs. 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen insoweit außer Betracht, als sie von der Person in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter geleistet werden. Auch hierin ist ein Ausfluss des Trennungsprinzips zu erkennen.² Einlagen

² Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 8 Tz. 1.

zählen nicht zum steuerrelevanten Einkommen und werden daher der steuerlich unbeachtlichen Gesellschaftersphäre zugeordnet.

*Kirchmayr*³ verweist auf *Gassner*,⁴ nach dem es bei § 8 Abs. 1 KStG nicht um die Abgrenzung zweier Sphären desselben Steuersubjekts, sondern um Beziehungen zwischen zwei Steuersubjekten geht, die ihren Grund entweder im Beteiligungsverhältnis oder in Geschäftsbeziehungen oder in beidem haben können.

Auch aus § 8 Abs. 2 KStG lässt sich das Trennungsprinzip ableiten, das einerseits gebietet, dass jedes Steuersubjekt für sich das „richtige“ Einkommen zu ermitteln hat, andererseits aber auch schuldrechtliche Beziehungen zwischen den gesellschaftsrechtlich verbundenen Steuersubjekten erlaubt.⁵

Erfolgt daher eine offene Ausschüttung, so betrifft diese nicht den Bereich der Einkunftserzielung, sondern jenen der Einkommensverwendung und führt daher nicht etwa zu steuerlich zu berücksichtigenden Ausgaben.

Fallen umgekehrt Einnahmen oder Ausgaben aus dem Bereich einer schuldrechtlichen Beziehung an, so sind diese steuerlich zu berücksichtigen.

Denkbar ist nun, dass Ausschüttungen nicht offen erfolgen, sondern in das Kleid einer – dem Grunde nach ja zulässigen – schuldrechtlichen Beziehung geformt werden, ihre tatsächliche Wurzel aber sehr wohl im Gesellschaftsverhältnis haben.

So kann die vom Gesellschafter aus einem Bestandvertrag heraus bezahlte Miete einfach Einnahme bei der Gesellschaft sein, der entsprechende Ausgaben (z.B. AfA, Instandhaltung, Zinsen) gegenüberstehen.

Umgekehrt kann aber im Ergebnis gar kein Mietvertrag vorliegen. Eine trotzdem bezahlte Miete wäre daher eine Einlage.

Ebenso ist denkbar, dass zwar ein Mietvertrag vorliegt und auch eine Miete gezahlt wird, diese aber in einer nicht fremdüblichen Höhe, nämlich niedriger als gegenüber einem fremden Dritten, verrechnet wird. Der Gesellschafter und Mieter zahlt daher zwar zum einen Miete, die in einem Synallagma zur Leistungserbringung, der Nutzungszurverfügungstellung, steht, zum anderen erhält er aber ebenjene Leistung umsonst (gesamtheitlich betrachtet also zu billig).⁶ Dies erklärt sich nun wieder nur aus dem Gesellschaftsverhältnis, da die Gesellschaft an einen fremden Dritten nicht zu billig vermietet hätte.

1.3. Fremdüblichkeitsgrundsatz

Aus alldem folgt aber, dass die Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zwar dem Grunde nach anerkannt ist,⁷ aber nur dann als solche – und nicht als Einkommensverwendung – qualifiziert wird, wenn sie mit dem Gesellschafter in gleicher Weise wie mit einem Dritten abgeschlossen wurde, mithin fremdüblich ist.

Sohin ist stets die gesellschaftsrechtliche Veranlassung zu prüfen, wobei dieses eben mit den Mitteln des Fremdvergleichs erfolgt.⁸

³ *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz. 1.

⁴ *Gassner*, Die verdeckte Einlage in Kapitalgesellschaften (2004), 7.

⁵ *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz. 150.

⁶ Es erfolgt also eine Minderung des Einkommens der Körperschaft.

⁷ Ebenso KStR 2013, Rz. 565, mit Verweis auf VwGH 23.2.2010, 2008/15/0097; 26.1.2011, 2007/13/0084; 28.4.2011, 2007/15/0031.

⁸ *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz. 277, mit Verweis auf die Judikatur des VwGH (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056; 3.8.2000, 96/15/0159; 26.2.2004, 99/15/0053, 2.6.2004, 2001/13/0229; 31.5.2005, 2000/15/059; 16.12.2009, 2005/15/0058).

1. Vermietung von Liegenschaften von der Gesellschaft an den Gesellschafter

Nach den KStR 2013, Rz. 570 ff., ergibt sich:

„Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Ob eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben ist, wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (siehe EStR 2000, Rz. 1127 ff., und vgl. VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 26.2.2004, 99/15/0053; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059; VwGH 16.12.2009, 2005/15/0058; VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046; VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018).

Die Vereinbarung muss demnach

- *nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- *einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- *zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.*

Die genannten Anforderungen an Verträge oder sonstige Rechtsbeziehungen zwischen der Körperschaft und ihrem Anteilsinhaber müssen

- *kumulativ (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208) sowie*
- *im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149) vorliegen.*

Maßstab für das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung ist der Fremdvergleich, d.h., der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft oder der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen.

Die Frage des Fremdvergleiches ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu lösen (vgl. VwGH 31.3.2000, 95/15/0056; VwGH 26.11.2002, 99/15/0223). Die Beweiswürdigung hat stets auf die besonderen Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen (VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066). Dabei hat aber grundsätzlich die Abgabenbehörde den Nachweis zu führen, dass eine Gestaltung unangemessen ist (VwGH 10.5.1994, 90/14/0050). Bei Anwendung des Fremdvergleichs ist von der Sache her ein gewisser Spielraum zugelassen. Es gebietet nicht schon jede geringfügige Abweichung von einem Richtwert den Ansatz einer verdeckten Ausschüttung (vgl. VwGH 27.7.1999, 94/14/0018). Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten und wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen typischerweise zu unterstellenden Interessensgegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148, 0149).“

Betrachtet man daher die drei oben zitierten Kriterien, so zeigt sich vorwegnehmend,⁹ dass die Vereinbarung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft bei dem in Diskussion stehenden Sachverhalt, der Vermietung einer Immobilie durch die Gesellschaft an den Gesellschafter, insbesondere im Mietvertrag zum Tragen kommen wird.

Daher ist es Voraussetzung, dass ein derartiger Mietvertrag überhaupt vorliegt, also nicht nur eine bloße Nutzungsüberlassung gegeben ist. Ist ein Mietvertrag intendiert, so kann dieser zivilrechtlich grundsätzlich in jeder beliebigen Form, also etwa auch

⁹ Eine genaue Auseinandersetzung wird weiter unten erfolgen.

mündlich abgeschlossen werden. Wird der Vertrag schriftlich abgeschlossen, wird sein Inhalt daher leichter nachgewiesen werden können und auch nach außen hin zum Ausdruck kommen. Umgekehrt heißt dies nicht, dass zwar ein Papier unterfertigt werden soll, dann aber ganz andere Regelungen gelebt werden. Die faktische Umsetzung des Vereinbarten wird ebenso beachtlich sein.

Ebenso ist klar und präzise zu regeln, was geregelt werden soll.

Vor allem aber muss die Regelung inhaltlich so sein, wie dies auch mit fremden Dritten geregelt werden würde. Ein sorgsamer Geschäftsführer würde z.B. Regelungen über Betriebskosten allumfassend treffen, nicht unbestimmte Begriffe wie „*alle weiteren Kosten*“ aufnehmen, im Fall von Investitionen Regelungen über Ablösen treffen usw.

1.4. Betriebliche und außerbetriebliche Sphäre

Wie schon oben beim Einlagenbegriff des § 8 Abs. 2 KStG angerissen, regelt diese Bestimmung die Einlage zwischen zwei verschiedenen Steuersubjekten, dem Gesellschafter und der Gesellschaft. Davon zu unterscheiden ist der Einlagebegriff im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG.

In einem Fall werden Bewegungen zwischen zwei verschiedenen Steuersubjekten abgegrenzt. Im anderen Fall ist aber nur ein Steuersubjekt gegeben, das nun eine (rein) private und eine betriebliche Sphäre hat. Eingelegt bzw. entnommen wird daher zwischen diesen beiden Sphären. Ausfluss dieser Überlegung ist daher, dass zur Abgrenzung zwingend jeder Gegenstand, der dem Steuerpflichtigen als zivilrechtlicher oder zumindest wirtschaftlicher Eigentümer zuzuordnen ist, einer dieser beiden Sphären zuzuteilen ist. *Ex logo* muss jede natürliche Person eine private Sphäre haben. In dieser spielt sich sozusagen das gesamte Privatleben der Person ab; die gesamte private Bedürfnisbefriedigung (Essen und Trinken, Wohnen, Hobby usw.) wird hier zuzurechnen sein.

Ist die Person betrieblich tätig, so entfaltet sie daneben auch eine betriebliche Sphäre, die sich daher von der zwingend privaten Sphäre abgrenzt. Die Überführung von Gütern zwischen diesen Sphären erfolgt in der Form von Einlagen und Entnahmen, letztlich jeweils aus der Sicht der betrieblichen Sphäre. Ein Ausfluss dieser Sphären ist daher die Annahme von (notwendigem) Privatvermögen bzw. notwendigem Betriebsvermögen. Ein zweiter Ausfluss ist, dass Wirtschaftsgüter unter bestimmten, hier nicht weiter zu verfolgenden Voraussetzungen zwar nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen sind, somit an sich residual dem Privatvermögen zuzuordnen sind, aber durch einen Willensakt des Steuerpflichtigen doch dem betrieblichen Bereich zugeordnet werden können, vorausgesetzt, dass nicht zwingend Privatvermögen vorliegt. Wie erinnerlich, spricht man von gewillkürtem Betriebsvermögen.¹⁰

Betrachtet man daher eine natürliche Person, die betriebliche Einkünfte erzielt, sind die beiden Sphären des Privatvermögens und des Betriebsvermögens zwingend logisch und aus der Natur der Sache existent.

Fraglich ist nun, ob diese beiden Sphären auch bei einer Kapitalgesellschaft existent sind. Zunächst ergibt sich, dass diese eine Privatsphäre, die sich aus der Natur der Sache ergibt, *ex definitione* nicht hat. Die Gesellschaft isst und trinkt nicht, wohnt nicht, hat keine Hobbys usw. Umgekehrt hat eine unter § 7 Abs. 3 KStG fallende Gesellschaft zwingend eine betriebliche Sphäre. Soweit daher die Gesellschaft Tätigkeiten entfaltet, die *per se* nicht dem betrieblichen Bereich zuzuordnen sind, ist fraglich, ob diese Tätigkeit bzw. die hierfür verwendeten Wirtschaftsgüter einer anderen,

¹⁰ Schulbeispiele hierfür sind Immobilien und Wertpapiere.

1. Vermietung von Liegenschaften von der Gesellschaft an den Gesellschafter

insofern privaten Sphäre zuzuordnen sein können. Sprachlich wird zwecks Umgehung des Wertungswiderspruchs der Ausdruck „*Privatsphäre*“ vermieden; in der Diskussion wird von einer „*außerbetrieblichen*“ Sphäre gesprochen.

Nunmehr würde eine tiefgehende Analyse die Aufgabenstellung weit überschreiten. Es sollen daher nur die Eckpunkte der Diskussion dargestellt und die Aussagen des VwGH angeführt werden.

Nach der Rechtsprechung des BFH¹¹ kann eine Kapitalgesellschaft keine außerbetriebliche Sphäre haben. Abgeleitet wird dies etwa aus § 8 Abs. 2 dKStG, wonach sämtliche Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb seien,¹² aus dem Fehlen einer § 12 Nr. 1 dEStG¹³ vergleichbaren Bestimmung und aus dem dHGB, wonach in der Handelsbilanz keine außerbetriebliche Sphäre vorhanden sei. Der BFH betont durchaus, dass sich für viele der Einzelargumente stets auch Gegenargumente finden ließen. So könne man § 8 Abs. 2 dKStG auch nur als Transformierungsvorschrift einer bestimmten Einkunftsart in Einkünfte aus Gewerbebetrieb ansehen. Andere Argumente zählten dagegen nicht. Dies beträfe etwa das Argument, das Fehlen einer privaten Sphäre spräche nicht zwingend gegen eine außerbetriebliche Sphäre. Gerade das Fehlen einer analogen Bestimmung zu § 12 Nr. 1 dEStG spräche gegen das Vorliegen einer außerbetrieblichen Sphäre. Der BFH räumt aber ein, dass beide Auslegungsmöglichkeiten zumindest gleichwertig seien, sodass sich kein Anlass böte, von der aktuellen Rechtsprechung abzugehen.

In einer weiteren Entscheidung¹⁴ wiederholt der BFH die bisherige Rechtsprechung. Ausdrücklich festgehalten wird, dass es unerheblich sei, aus welchen Gründen sich die Gesellschaft entschließt, die Investition vorzunehmen. Allerdings schließe dies nicht aus, Verluste aus einer derartigen Investition als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren. Diese findet allerdings in der Höhe statt, in der die Kostenmiete samt Gewinnaufschlag unterschritten würde.

Der VwGH¹⁵ vertritt in nunmehr ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass eine außerbetriebliche Sphäre sehr wohl auch bei Gesellschaften vorliegen kann. Er begründet dies mit der Übernahme der einkommensteuerlichen Bestimmungen der Gewinnermittlung durch § 7 Abs. 2 KStG, durch die daher auch die verschiedenen Vermögensarten übernommen würden. In § 7 Abs. 3 KStG wird hingegen nur eine Bestimmung hinsichtlich der Regelung der anzuwendenden Einkunftsart gesehen.

Soweit Wirtschaftsgüter als notwendiges Privatvermögen einzustufen seien, können sie daher nicht (notwendiges) Betriebsvermögen darstellen und ebenso nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen angesehen werden. Daher seien diese Wirtschaftsgüter einer außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnen.

Dies betrifft z.B. folgende Wirtschaftsgüter:¹⁶

- Wirtschaftsgüter, die im Bereich einer Liebhaberei eingesetzt werden;¹⁷
- Wirtschaftsgüter, die *ex lege* in einen Privatbereich verschoben sind, z.B. Luxuskomponente bei verschiedenen Wirtschaftsgütern;

¹¹ BFH 22.8.2007, I R 32/06; vgl. auch BFH 4.12.1996, I R 54/95, DStR 1997, 492; 8.7.1998, I R 123/97, BFHE 186, 540, DStR 1998, 1749; 8.8.2001, I R 106/99, BFHE 196, 173, BStBl. II 2003, 487, DStR 2001, 2023; 31.3.2004, I R 83/03, BFHE 206, 58, DStR 2004, 1519; 17.11.2004, I R 56/03, DStR 2005, 594; beiläufig wurde diese Rechtsprechung geändert, da der BFH früher die gegenteilige Position vertreten hatte.

¹² Vgl. § 7 Abs. 3 KStG.

¹³ Nichtabzugsfähige Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen.

¹⁴ BFH 22.7.2106, I R 8/15.

¹⁵ Z.B. VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; 24.6.2004, 2001/15/0002; 26.3.2007, 2005/14/0091; 16.5.2007; 2005/14/0083.

¹⁶ Vgl. *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 7 Tz. 153, mit Verweis auf die Judikatur des VwGH.

¹⁷ Hierzu schon VwGH 22.9.1987, 86/14/0196; siehe auch *Gassner*, Kapitalgesellschaften und Liebhaberei, ÖStZ 1984, 138 (142).

- Wirtschaftsgüter, die speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten sind (z.B. Wohnimmobilien).

Die Rechtsprechungslinie des VwGH wurde kontrovers diskutiert. Insbesondere *Stangl*¹⁸ vertritt im Ergebnis die gegenteilige Auffassung.

*Wiesner*¹⁹ hat die als erste der neuen Rechtsprechungslinie ergangene Entscheidung (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169) als „*etwas überraschend*“ bezeichnet. Die Möglichkeit des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen sieht der Autor als „*etwas kühn*“ an; die Interpretation sei methodisch nur dann gedeckt, wenn man eine außerbetriebliche Sphäre für denkbar halte.²⁰

Auch *Bruckner*²¹ nimmt zu dieser Entscheidung Stellung und hält nach Darstellung der Rechtsgrundlagen und der Abgrenzung Veranlassungsprinzip vs. Trennungsprinzip fest, dass zum einen das Verhältnis der Zuordnung zum außerbetrieblichen Bereich vs. verdeckte Ausschüttungen problematisch sei. Aus der Entscheidung sei abzuleiten, dass nicht automatisch eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gegeben sei, sondern vielmehr nur im Ausmaß des Vorteils (Differenz fremdübliche Miete zu gezahlter Miete). Weiters geht er auf die Folgeprobleme in Bezug auf Einlagen und Entnahmen, Veräußerungsvorgänge usw. ein.

Zur Entscheidung des VwGH vom 24.6.2004, 2001/15/0002, hält *Wiesner*²² fest, dass zum einen damit eine Festigung der neuen Judikaturlinie erfolgt sei, somit ein „*Markstein*“ vorläge, zum anderen der zugrunde liegende Sachverhalt das Ergebnis besser tragen würde als jener zum Vorerkenntnis. Allerdings sei damit die Linie verlassen worden, Gegenstände in der betrieblichen Sphäre zu belassen und nur anteilig eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen.²³ Der Autor schloss mit der Hoffnung, die Finanzverwaltung werde das Erkenntnis nicht überzogen interpretieren, sondern nur auf eindeutig dem gegenständlichen Fall vergleichbare Sachverhalte anwenden.²⁴

Zu dieser Entscheidung hat auch *Stangl*²⁵ Stellung genommen. In Weiterführung seiner in der obzitierten Monografie dargelegten Überlegungen kommt er zu dem Ergebnis, dass die Immobilie im Betriebsvermögen zu belassen und eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Miete anzusetzen gewesen wäre. Es müsse der Gesellschaft unbenommen bleiben, Investitionen nach ihrer Entscheidung zu treffen, und es könne nicht entscheidend sein, ob die Investition innerhalb oder außerhalb des normalen Geschäftsbetriebs stattfinden würde. Eine andere Betrachtung wäre nur dann gegeben, wenn das wirtschaftliche Eigentum an der Immobilie beim Gesellschafter läge, was wiederum nur in Ausnahmefällen gegeben sei. Diesfalls sei sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf jener des Gesellschafters eine verdeckte Ausschüttung gegeben.²⁶

¹⁸ *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften (2004).

¹⁹ *Wiesner*, Betriebliche oder außerbetriebliche Veranlassung bei einer Kapitalgesellschaft, RWZ 2000, 229.

²⁰ Verweis auf *Wiesner*, Körperschaftsteuerliche Einlagen und Entnahmen, in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg.), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986) 349 (352 f.).

²¹ *Bruckner*, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003, 110.

²² *Wiesner*, „Privatvermögen“ einer GmbH – VwGH setzt die Judikatur zur Trennung von betrieblichem und gesellschaftsrechtlichem Vermögen fort, RWZ 2004, 225.

²³ Verweis auf VwGH 20.1.1981, 2330, 2380/79, wonach bei einer nicht angemessenen Dienstwohnung diese zwar weiterhin Betriebsvermögen sei, in Höhe der Privatnutzung aber eine verdeckte Ausschüttung vorläge.

²⁴ Nach einem bekannten Sprichwort stirbt die Hoffnung zuletzt.

²⁵ *Stangl*, Der VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2005, 39.

²⁶ Vorwegnehmend sei erwähnt, dass die Lösung des dargestellten Problems des Auseinanderfallens zwischen Zuordnung zum außerbetrieblichen Bereich und verdeckter Ausschüttung über das wirtschaftliche Eigentum offenbar eine Attraktivität hatte, der auch das BMF in den KStR 2013 nicht widerstehen konnte.

1. Vermietung von Liegenschaften von der Gesellschaft an den Gesellschafter

Zum Erkenntnis des VwGH vom 26.3.2007, 2005/14/0091, hat *Wiesner*²⁷ dargestellt, dass § 7 Abs. 2 KStG tatsächlich eine Grundlage für die Übernahme der einkommensteuerlichen Grundsätze bietet, umgekehrt aber die Auswirkungen von § 7 Abs. 3 KStG zu diskutieren seien. *Wiesner* hält im Ergebnis an der Auslegung, die Bestimmung würde nur alle Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten in solche aus Gewerbebetrieb transferieren, fest und folgert, dass es damit für alle Bewegungen, die keine Einkünfte darstellten, eben einen eigenen, außerbetrieblichen Bereich geben müsste. Der Autor problematisiert danach, dass die Zuordnung zum außerbetrieblichen Bereich (trotzdem) mit einer verdeckten Ausschüttung auf Gesellschafterebene einhergehe, wodurch der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung nicht mehr auf beiden Ebenen stattfände. Daher wäre die Annahme der Betriebsvermögenseigenschaft weiterhin möglich und würde eine Korrektur um fehlende Erträge stattzufinden haben. Dies wäre letztlich ein Ausfluss des Trennungsprinzips. Der VwGH ginge aber vorrangig von einer Deckung der Investition im Gesellschaftszweck aus.

Nach *Pröll*²⁸ ist der Auffassung von *Wiesner* zu folgen, da es schon grundsätzlich der Gewinnoptimierung einer Gesellschaft widerspräche, statt in ein Zinshaus in ein Einfamilienhaus zu investieren. Derartige Kaufentscheidungen wären vom privaten Wohnbedürfnis getrieben. Der Marktpreis sei kaum zu erzielen, da einerseits für hochwertig ausgestattete Objekte der Kreis der potenziellen Interessenten sinke, andererseits geschmackliche oder bautechnische Vorstellungen nicht abgelehnt würden. Weiters sei zwar ein Zufluss im Rahmen einer Ausschüttung an der Wurzel argumentierbar; es sollte aber wegen der Sinnlosigkeit der Investition auch der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums darstellbar sein.²⁹

Anlässlich des bereits erwähnten Urteils des BFH³⁰ und einer weiteren Entscheidung des VwGH³¹ analysiert *Wiesner*³² nochmals die Rechtsprechung bzw. deren Unterschiede und hält im Ergebnis an der Interpretation von § 7 Abs. 2 und 3 KStG fest. Die deutsche Rechtsprechung würde die beiden möglichen Auffassungen als gleichwertig darstellen. Aus der früheren Rechtsprechung des RFH und des BFH ließen sich Argumente für die österreichische Interpretation gewinnen. Erneut wird die Frage der Zuordnung vs. einer verdeckten Ausschüttung aufgegriffen.

*Tumpel/Wisiak*³³ halten die Lösung des BFH für überzeugend und sprechen sich in ertragsteuerlicher Sicht für die Übernahme dieses Prinzips aus.

*Urtz*³⁴ hat in einer groß angelegten Untersuchung die Rechtsprechung des VwGH zwischen dem Jahr 2000 und dem Jahr 2007 analysiert. Er gelangt zur Auffassung, dass die Annahme einer außerbetrieblichen Sphäre zwar rechtssystematisch herleitbar sei, der VwGH aber durch die Annahme einer verdeckten Ausschüttung auf Gesellschafterebene, der keine verdeckte Ausschüttung auf Gesellschaftsebene entspricht, da die Liegenschaft ja in den außerbetrieblichen Bereich verschoben worden sei, eine letztlich inkonsequente Rechtsprechungslinie verfolgt. Dafür sprächen auch historische Argumente. Bei richtiger Betrachtung wären in einigen Erkenntnissen Liegenschaften als gewillkürtes Betriebsvermögen anzusetzen gewesen. Letztlich würde vom VwGH das Trennungsprinzip aufgehoben.

²⁷ *Wiesner*, Außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf dem Prüfstand, RWZ 2007, 129.

²⁸ *Pröll*, Einfamilienhaus: Verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ in Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten? UFS aktuell 2007, 336.

²⁹ Vgl. hierzu auch die Überlegungen des BMF in den KStR 2013, die aber von der Literatur und dem UFS mit gutem Grund abgelehnt werden.

³⁰ BFH 22.8.2007, I R 32/06.

³¹ VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083.

³² *Wiesner*, Der außersteuerliche Bereich einer Kapitalgesellschaft im österreichischen und deutschen Abgabenrecht, RWZ 2007, 359.

³³ *Tumpel/Wisiak*, Die Wohnung des Unternehmers, in FS Ruppe (in Vorbereitung).

³⁴ *Urtz*, Neueste VwGH-Judikatur: Die Privatsphäre von Kapitalgesellschaften, GeS 2007, 390.

Auf Basis des dargestellten Meinungsstandes zeigt sich daher, dass nach mittlerweile gefestigter Judikatur des VwGH eine außerbetriebliche Sphäre bei Immobilien, deren Anschaffung oder Herstellung (auch) durch den Gesellschafter veranlasst ist, gegeben ist. Im Laufe der Zeit haben die Grundsätze eine gewisse Verfeinerung erfahren.³⁵

Die Linie ist auf Basis der Argumente der Judikatur und der Literatur sicherlich nachvollziehbar. Trotzdem darf nicht übersehen werden, dass eine Vielzahl von Argumenten gegen diese Linie spricht:

Schon zur Frage der Liebhaberei zeigt sich, dass die Wurzeln dieser Rechtsfigur in der persönlichen Bedürfnisbefriedigung liegen. Schulbeispiel ist der gutverdienende Arzt, der seine private Reitleidenschaft auf Pferden in die steuerlich relevante Betätigung eines Reitstalls kleiden will. Hier geht es also um die klassische Hobbytätigkeit. Es bedarf keiner weiteren Begründung, dass die Gesellschaft derartige private Gelüste gar nicht haben kann.³⁶

Vergleicht man nun mit dem bekannten Liebhabereiproblem bei der Vermietung, so zeigt sich bei der Vermietung durch natürliche Personen, dass diese – den *homo oeconomicus* vorausgesetzt – auch bei der Vermietung grundsätzlich stets nach Gewinn streben werden. Ob ein solcher Gewinn tatsächlich erzielt wird, ist nicht entscheidend, solange die Betätigung objektiv gewinngeeignet ist. Die Frage nach dem subjektiven Gewinnstreben kann nur dann aufkommen, wenn zu dem – grundsätzlich immer vom Gewinnstreben getragenen – Vermietungsbereich im engeren Sinne noch weitere private Überlegungen kommen. Z.B. wird die Wohnung angeschafft, um sie später selbst nutzen oder aber einem Familienmitglied zur Verfügung stellen zu können. In diesem Fall wird man einen Verlust in Kauf nehmen, da dieser mit anderen rein privaten Vorteilen kompensiert und überkompensiert wird.

Genau diese zusätzlichen Komponenten sind aber bei einer Gesellschaft nicht gegeben. Weder will sie die Wohnung selbst nutzen, noch will sie sie später einem Verwandten zur Verfügung stellen.

Auch der Bezug auf die genannten Gesetzesnormen überzeugt nicht:

§ 7 Abs. 2 KStG transferiert wohl die Normen der Einkunftsermittlung in das KStG. Erkennbarer Zweck ist es, nicht für ähnlich bis gleichgelagerte Fälle dieselben Normen nochmals implementieren zu müssen, sondern durch Einbeziehung direkt auf diese zugreifen zu können. Allerdings folgt daraus wohl nicht, dass damit alle Normen unbedingt angewendet werden müssen, auch wenn sie ihrem Inhalt nach überhaupt nicht passen.

Umgekehrt ergibt sich unternehmensrechtlich (früher, wie zitiert, handelsrechtlich), dass die Gesellschaft nur eine unternehmerische Sphäre haben kann. Man mag daher in § 7 Abs. 3 KStG gerade für – *ex definitione* unternehmerische – Kapitalgesellschaften geradezu die Umsetzung dieses rein unternehmerischen Prinzips sehen, das dann in der Einkunftsart stets zu rein betrieblichen und gewerblichen Einkünften führt.

Dieses Ergebnis wird auch aus den obigen Überlegungen zum Trennungsprinzip gestärkt, wobei sich aus der Wesensverschiedenheit ergibt, dass die bei natürlichen Personen notwendige Privatsphäre (nämlich für Bereiche, die eine Gesellschaft eben nicht haben kann) bei der von dieser getrennten Gesellschaft eben nicht existent ist. Damit vermeidet man auch die dargestellten Abgrenzungsprobleme und lässt das Trennungsprinzip bestehen. Einer Korrektur im Rahmen von verdeckten Ausschüttungen steht ja dem Grundsatz nach nichts im Wege. Die Überlegungen der aktuellen deutschen Judikatur scheinen daher durchaus *prima facie* zu überzeugen. Wie erwähnt, würde eine tiefer gehende Beschäftigung den Rahmen dieser Arbeit sprengen.

³⁵ Siehe dazu ausführlich unten bei der Diskussion der einzelnen Erkenntnisse.

³⁶ Vgl. den bekannten Satz: „Die GmbH reitet nicht“.