

## Kriterien für das Vorliegen „außerbetrieblichen Vermögens“ einer Kapitalgesellschaft

1. Die für die Ermittlung einer verdeckten Gewinnausschüttung relevante Höhe des angemessenen Mietzinses leitet sich daraus ab, 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.
2. Bei den (nicht fremdüblich) den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft ist zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits und andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, sodass sie als „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ von vorneherein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen.

VwGH 23.02.2010, 2007/15/0003

§§ 7, 8 KStG

### Ausgangssachverhalt

Die beschwerdeführende GmbH ist im Bereich der „Halbstoff-Erzeugung“ für die Papier- und Kosmetikindustrie tätig. An der Beschwerdeführerin sind Frau IP – sie ist zugleich auch Geschäftsführerin – zu 25% und ihr Lebensgefährte WH zu 75% beteiligt.

Bei einer Betriebsprüfung betreffend den Zeitraum 1996 bis 2000 wurde festgestellt, dass die 1989 gegründete GmbH 1992 in ruhigem Wohngebiet ein Baugrundstück gekauft und darauf ein Einfamilienhaus samt Garten und Schwimmbaden errichtet hat. Das Haus ist mit Mietvertrag vom 2.1.1998 für S 8.500,- monatlich zuzüglich USt an die Gesellschafter-Geschäftsführerin IP vermietet worden, die es gemeinsam mit WH bewohnt. Hinsichtlich eines räumlichen Anteiles von ca 30% des Gebäudes hatte die GmbH im Berufungsverfahren behauptet, dieser Anteil diene unmittelbar betrieblichen Zwecken, indem er der Gesellschafter-Geschäftsführerin IP als Büro überlassen sei (und im Übrigen zur Beherbergung von Geschäftskunden der GmbH diene). Der restliche Teil des Gebäudes war der Geschäftsführerin der GmbH zu Wohnzwecken überlassen.

Der UFS hatte – in seinen nicht veröffentlichten Entscheidungen vom 20.11.2006, RV/0456-W/03 und RV/0745-W/04 – das Gebäude dem außerbetrieblichen Vermögen der GmbH zugeordnet und den Vorsteuerabzug versagt.

In ihrer Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie Kapitalertragsteuer erachtet sich die GmbH im Recht auf Zuordnung des in Rede stehenden Gebäudes zu ihrem (allenfalls gewillkürten) Betriebsvermögen sowie auf Anerkennung der damit zusammenhängenden Betriebsausgaben und Vorsteuern als verletzt.

### Aus den Entscheidungsgründen<sup>1</sup>

#### Büroraum unterliegt nicht dem Abzugsverbot

„Auf den Büroraum im Obergeschoss des Hauses hat die belangte Behörde das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 zur Anwendung gebracht. Sie hat ausgeführt, nach dieser Bestimmung wären die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nur abziehbar, wenn es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin, hier repräsentiert durch IP als die Geschäftsführerin, darstellte. Der Raum bilde aber im gegenständlichen Fall nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin. Es treffe auch nicht zu, dass die Geschäftsführerin dieses im Wohnungsverband befindliche Arbeitszimmer „notwendigerweise“ ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich nutze. Mit dieser rechtlichen Beurteilung hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt. Die Norm des § 20 Abs 1

<sup>1</sup> Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

Z 2 lit d EStG 1988 ist auf Körperschaftsteuersubjekte nicht anwendbar, zumal § 12 KStG 1988 keinen Verweis auf diese Norm enthält. Aber auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die auf die Erforderlichkeit eines häuslichen Arbeitszimmers abstellt (vgl. die bei *Doralt/Kofler*, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 104/9 zitierte hg Rechtsprechung), betrifft lediglich die Frage der steuerlichen Berücksichtigung des Arbeitszimmers bei demjenigen, in dessen Haushalt das Arbeitszimmer gelegen ist, nicht hingegen die steuerliche Berücksichtigung beim Arbeitgeber. Als Folge der Verkennung der Rechtslage hat die belangte Behörde konkrete Feststellungen darüber, dass der Büroraum von den Gesellschaftern privat genutzt worden sei, unterlassen. [...]"

### Gästezimmer als Repräsentationsaufwand

„Zum – dem Vorbringen der Beschwerdeführerin zufolge für ihren Gewerbebetrieb genutzten – Gästezimmer wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die allenfalls erfolgte gelegentliche Einräumung der Nächtigungsmöglichkeit für Geschäftsfreunde bewirke nicht eine Zuordnung zum Betriebsvermögen. Ein dadurch veranlasseter Aufwand sei als Repräsentationsaufwand in Form der Geschäftsfreundebewirtung gemäß § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 nicht abziehbar. Diese rechtliche Beurteilung ist zutreffend. In der Tat erfasst das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 mit seinem Verweis auf die Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 die Bewirtung von Geschäftsfreunden und damit auch die Aufwendungen für die Nächtigung der Geschäftsfreunde (vgl. das hg Erkenntnis vom 24. Juni 2004, 2001/15/0002). Die Ausführungen des angefochtenen Bescheides enthalten allerdings nicht die Feststellung, dass dieser im Mietvertrag vom 2. Jänner 1998 nicht an IP vermietete Raum von den Gesellschaftern benutzt worden wäre.“

### Fremdüblichkeit des Mietentgelts und verdeckte Gewinnausschüttung

„Aus ihren Ausführungen zur körperschaftsteuerlichen Behandlung des Gebäudes schließt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid, dass das gesamte Gebäude an IP zur privaten Nutzung überlassen worden sei. Gehe man als Folge dessen von einer Überlassung der Nutzung am gesamten Gebäude aus, liege der vereinbarte Mietzins deutlich unter dem angemessenen Mietzins. Wie oben ausgeführt, enthält der angefochtene Bescheid allerdings hinsichtlich des Büroraumes und des Gästezimmers bloß Verweise auf Abzugsverbote nach § 20 EStG, nicht aber Feststellungen über die tatsächliche Nutzung dieser Räume. Die Ermittlung eines fremdüblichen Miet-

entgeltes unter Zugrundelegung der Annahme, dass das gesamte Gebäude an IP zur Nutzung überlassen worden ist, erweist sich daher als nicht hinreichend begründet. Gleiches gilt für die Ausführungen des angefochtenen Bescheides, wonach das Mietverhältnis generell nicht anzuerkennen sei, weil es mangels eines fremdüblichen Mietzins nicht die Voraussetzungen erfülle, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, aber auch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bestünden, zumal im angefochtenen Bescheid auch die Gravität einer noch nicht geltend gemachten Wertsicherung und zum Teil von der Beschwerdeführerin getragener Betriebskosten nicht dargetan wird.

Da sich die der Kapitalertragsteuer zu unterziehende laufende verdeckte Ausschüttung auf der Basis der Gegenüberstellung einer fremdüblichen Miete mit der tatsächlich festgelegten Miete errechnet, erweist sich somit der angefochtene Bescheid, soweit er Kapitalertragsteuer 1998 bis 2001 betrifft, mit Rechtswidrigkeit belastet, wobei der Verfahrensfehler seiner Ursache nach auch in der unrichtigen rechtlichen Beurteilung der Aufwendungen für den im Obergeschoss des Gebäudes befindlichen Büroraum gelegen ist. Die Haftung betreffend Kapitalertragsteuer für 1997 resultiert nicht aus der Überlassung der Nutzung des Gebäudes, sondern aus einem anderen Vorgang (Übernahme von Telefonkosten), gegen den sich die Beschwerde nicht wendet.

Den Beschwerdeausführungen zur Bemessung der Höhe des angemessenen Mietzins 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.“

### Einstufung der Wohnräume als außerbetriebliches Vermögen?

„In Bezug auf die IP zur Nutzung überlassenen Gebäudeteile ist zu beachten:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16. Mai 2007, 2005/14/0083, ausgeführt hat, ist bei den (nicht fremdüblich) den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits und andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative

Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, sodass sie als „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ von vorneherein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen (siehe hierzu auch RdW 2007, 620). In Bezug auf die erstgenannten Gebäude spricht der Umstand, dass sie den Gesellschaftern zu einem unangemessen niedrigen Mietzins vermietet werden, nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt im Wege einer laufenden verdeckten Ausschüttung zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieteträge) der Kapitalgesellschaft.

Voraussetzung dafür, in Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eine verdeckte Ausschüttung (auch eine solche an der Wurzel) anzunehmen, ist dabei stets, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält (vgl. RdW 2007, 620).

Die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung eines Gebäudes oder bestimmter Räume eines Gebäudes

als außerbetriebliches Vermögen bedarf einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich, die der angefochtene Bescheid noch nicht in der zu fordernden Weise aufweist. Der bloße Vergleich mit einer „Arbeiterwohnstätte“ leistet in diesem Zusammenhang keinen hilfreichen Beitrag. Auch hinreichende Sachverhaltsfeststellungen zur Beurteilung der Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses fehlen im angefochtenen Bescheid.

Bestimmte bei der Beschwerdeführerin angefallene und von dieser an IP weiterverrechnete Kosten hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid bei der Beschwerdeführerin nicht als Betriebseinnahmen angesetzt. In der Begründung der Beschwerde finden sich Ausführungen, die sich auch dagegen wenden. Das Ausscheiden von Betriebseinnahmen ist aber nicht von dem in der Beschwerde formulierten Beschwerdepunkt umfasst. Zudem zeigt die Beschwerde nicht auf, in welcher Weise die Beschwerdeführerin dadurch in subjektiven Rechten verletzt sein kann. Auf dieses Beschwerdevorbringen war daher nicht einzugehen.“

---

## Anmerkung

Von Georg Kofler

Nach der jüngeren Judikatur des VwGH rechnen auch einzelne Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Kapitalgesellschaft dienen, nicht zum Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft (ausf. dazu Kofler in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen* (Hrsg.), *Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen* [2009] 103 ff.). Diese „Verschiebung“ in die „außerbetriebliche“ Sphäre aufgrund der Annahme von notwendigem Privatvermögen der Kapitalgesellschaft betraf bisher zB die Überlassung einer luxuriösen Penthousewohnung (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169), eines im attraktiven Erholungsgebiet gelegenen Einfamilienhauses (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002), einer mit persönlichen Gebrauchsgegenständen ausgestatteten Villa (VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081) sowie einer Seeliegenschaft mit Bungalow, Pförtner- und Bootshaus (VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091) an Gesellschafter.

Unklar war jedoch, in welchen konkreten Fällen bereits an der Wurzel solch „außerbetriebliches“ Vermögen anzunehmen sein soll. In der jüngeren Rechtsprechung hat diese Frage eine vorläufige Konkretisierung dahingehend gefunden, dass das betreffende Wirtschaftsgut schon seiner Erscheinung nach für die private Nutzung des Gesellschafters bestimmt sein muss (Rz 819 KStR 2001); dies soll bei Wohnobjekten insbesondere dann der Fall sein, wenn das Wohnobjekt „besonders repräsentativ“ oder „speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt“ ist (zB VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083). Im vorliegenden Fall hatte der UFS den von der Gesellschafterin bewohnten Gebäudeteil (ca 70% des Gebäudes) im Hinblick auf eine Doppelgarage und ein Freischwimmbad als Gebäude mit „eher luxuriöser Ausstattung“ beurteilt und daher nicht dem Betriebsvermögen der GmbH zugeordnet. Der VwGH bemängelte zwar, dass ausreichende Sachverhaltsfeststellungen für eine solche Beurteilung fehlen, äußerte

sich aber auch deutlich zu den materiellen Abgrenzungskriterien:

- Handelt es sich um ein jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbares Gebäude, so spricht auch der Umstand, dass sie den Gesellschaftern zu einem unangemessen niedrigen Mietzins vermietet werden, nicht gegen dessen Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt im Wege einer laufenden verdeckten Ausschüttung zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mietträge) der Kapitalgesellschaft.
- Gebäude, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafter abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, zählen – als „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ – nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft; diese Rechtsfolge tritt allerdings nur dann ein, wenn die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält.

## Kosten des Börseganges mindern die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer

§ 7 Abs 1 Z 1 lit a KVG sieht entgegen der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung des Art 5 Absatz 1 Buchstabe a der RL 69/335/EWG bzw nunmehr Art 11 Abs 1 RL 2008/7/EG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital („abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen“) keine Berücksichtigung der bei der Kapitalgesellschaft durch die Einlage entstandenen Aufwendungen (Kosten) vor. Da somit diese Richtlinienbestimmung unzulänglich ins innerstaatliche Recht umgesetzt worden ist und die diesbezüglichen Voraussetzungen für eine unmittelbare Wirkung der Richtlinienbestimmung vorliegen, waren auf Grund der Begriffsbestimmung der Bemessungsgrundlage iSd Art 5 Absatz 1 Buchstabe a KapAnsRL die im Rahmen einer Kapitalerhöhung von der Kapitalgesellschaft getragenen Kosten des Börseganges als Last bzw Verbindlichkeit, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen sind, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

UFS Innsbruck 19.02.2010, RV/0730-I/08,  
VwGH-Beschwerde zu Zl 2010/16/0065

§ 2 Z 1, § 7 Abs 1 Z 1 lit a KVG, Art 5 Abs 1 lit a Kapitalansammlungs-RL, RL 69/335/EWG

### Ausgangssachverhalt

Eine AG führte im Jahr 2007 eine Kapitalerhöhung durch und entrichtete zunächst im Wege der Selbstberechnung die Gesellschaftsteuer gem § 8 KVG mit 1% der Gegenleistung (§ 7 Abs 1 Z 1 lit a KVG iVm § 2 Abs 1 KVG). Nachfolgend beantragte sie, für Zwecke der Gesellschaftsteuer die Kosten des Börseganges (konkret 2.033.711 €) als bemessungsgrundlagenmindernd zu berücksichtigen und stellte einen entsprechenden Erstattungsantrag. Sie begründete dies damit, dass eine mit

der KapitalansammlungsRL im Einklang stehende Interpretation des § 7 Abs 1 Z 1 lit a KVG zu dem Ergebnis führe, dass sämtliche mit der Ausgabe von jungen Aktien in Zusammenhang stehenden Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus der Einlage erwachsen, von der Einlage abzuziehen seien, da nur in Höhe dieses Unterschiedsbetrages eine wirtschaftliche Stärkung bei der die Kapitalerhöhung durchführenden Gesellschaft eintrete.

### Aus den Entscheidungsgründen<sup>1</sup>

„Der Gesellschaftsteuer unterliegt nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die

<sup>1</sup> Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).