

Sacheinlagen von Mieterinvestitionen und wirtschaftliches Eigentum

Mit seinem Erkenntnis vom 20.3.2014 hob der VwGH den zugrundeliegenden Bescheid des UFS über eine verdeckte Ausschüttung aufgrund einer nicht angemessenen Ablöse einer GmbH für eine Mieterinvestition des Gesellschafter-Geschäftsführers auf. In seiner Begründung liefert der VwGH dabei Aussagen zum wirtschaftlichen Eigentum von Mieterinvestitionen, deren Bewertung sowie zu verdeckten Sacheinlagen.

VwGH 20.3.2014, 2011/15/0120
(vorgehend UFS 27.5.2011, RV/0268-W/05)

Deskriptoren: Sacheinlagen, Mieterinvestitionen, wirtschaftliches Eigentum.

Normen: § 6 EStG; § 8 KStG; § 24 BAO.

Sachverhalt und Ausgangssituation

Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nahm in den Jahren 1990 und 1991 in dem im alleinigen Eigentum der GmbH stehenden Geschäftsgebäude mit privaten Geldmitteln den Umbau des bis dahin nicht verwendeten Dachbodens zu einer Wohnung vor, welche er daraufhin auch bezog. Die anteiligen Betriebskosten wurden der GmbH durch den Geschäftsführer in der Folge ersetzt. Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass zwischen der GmbH und dem Geschäftsführer hinsichtlich der Einbauten keinerlei Vereinbarungen über die Nutzung und etwaigen Ablösezahlungen im Falle des Auszugs des Geschäftsführers getroffen wurden, wie es unter Fremden üblich sei. Die GmbH löste dem Geschäftsführer daraufhin im Jahre 2000 die Investitionen ab und aktivierte die Wohnungsablöse gegen das Verrechnungskonto des Geschäftsführers. Ab diesem Zeitpunkt wurde dem Geschäftsführer für die Wohnungsbenutzung ein monatliches Mietentgelt verrechnet. Das zuständige FA sah in der Ablöse eine verdeckte Ausschüttung iHd Differenz von der GmbH geleisteten Ablöse zum angemessenen Ablöswert, welche in Anlehnung an die mietenrechtliche Praxis (§ 10 MRG) ermittelt wurde. Zwar stünde nach Ansicht des FA dem Geschäftsführer eine Ablöse zu, der angemessene Ablöswert sei allerdings ein geringerer, weshalb eine verdeckte Ausschüttung vorläge und vom FA KSt bzw KESt festgesetzt wurde.

Der UFS¹ entschied über die eingebrachte Berufung der GmbH zum Nachteil der GmbH und beurteilte den gesamten Betrag der Ablösezahlung als verdeckte Ausschüttung und versagte der GmbH ferner die AfA, da weder bezüglich den Mieterinvestitionen noch über die Höhe des Mietzinses fremdübliche Vereinbarungen vorlagen.² Die unklare Vertragsgestaltung ließe sich nur aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses erklären, da „fremde“ Mieter niemals Investitionen in Millionenhöhe in fremde Gebäude vornehmen würden und fremde Vermieter bei aufrechtem Mietverhältnis vom Mieter durchgeführte Investitionen nicht pauschal auf Basis von schätzungsweise ermittelten Investitionskosten ablösen würden. Ein weiteres Indiz für die Fremdunüblichkeit der Mietvereinbarung sei darin zu erkennen, dass nicht ermittelt werden kann, ob nicht bereits im Fehlen einer Mietzinsvereinbarung eine Gegenleistung für die vorgenommene Mieterinvestitionen zu erblicken sei. Der UFS teilte zwar die Ansicht, dass die Mieterinvestitionen ein selbständig bewertbares, im wirtschaftlichen Eigentum des Gesellschafter-Geschäftsführers stehendes Wirtschaftsgut darstellten, verneinte jedoch, dass die Ablöse der Investitionen zu einem beliebigen Zeitpunkt in Höhe der tatsächlichen Herstellungskosten erfolgen könne. Insgesamt lag somit nach Ansicht des UFS eine in der Höhe und im Zeitpunkt der Ablösezahlung der GmbH an den Geschäftsführer für dessen Investitionen eine nach der täglichen Lebenserfahrung und im wirtschaftlichen Leben unübliche Maßnahme vor, welche ausschließlich im Gesellschaftsverhältnis begründet sei und somit eine verdeckte Ausschüttung darstelle.

Entscheidung des VwGH

Mit seinem Erkenntnis hob der VwGH den angefochtenen Bescheid des UFS aufgrund der nicht nach-

¹ UFS 27.5.2011, RV/0268-W/05, miterledigt RV/0269-W/05.

² Für die Wohnungsüberlassung im Zeitraum nach der Ablöse existierten keine schriftlichen Vereinbarungen über das Mietverhältnis, es wurde lediglich ein Entgelt geleistet.

vollziehbaren Weise der Begründung auf. In der Begründung verweist der VwGH zuerst hinsichtlich der Definition von verdeckten Ausschüttungen³ auf seine ständige Rechtsprechung⁴. Sodann geht der VwGH auf die Frage der Zurechnung von Wirtschaftsgütern ein, welche nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums zu erfolgen habe. Mieterinvestitionen stünden laut ständiger Rechtsprechung des VwGH⁵ nur dann im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters, „wenn er sie bis zum Ablauf der Mietzeit entfernen darf oder wenn er bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten hat.“

Falls man davon ausgehe, dass der Geschäftsführer tatsächlich wirtschaftlicher Eigentümer der Mieterinvestitionen sei, würde die Investitionsablöse zu einer Zusammenführung von wirtschaftlichem und zivilrechtlichem Eigentum bei der GmbH führen. Aufgrund des Nicht-Vorliegens eines Mietvertrages oder einer mündlichen Vereinbarung, welche dem Mieter umfassende Rechte an seinen Investitionen zusichern, wird laut VwGH allerdings kein wirtschaftliches Eigentum des Gesellschafter-Geschäftsführers an den Mieterinvestitionen begründet. Der VwGH beruft sich in seiner Begründung auf ein früheres Erkenntnis⁶, in dem in einem spiegelbildlichen Fall (die „Mieterinvestitionen“ wurden damals von der Kapitalgesellschaft getätigt) das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums desjenigen, der in ein fremdes bebautes Grundstück Investitionen tätigt, verneint wurde. Die alleinige anteilige Verrechnung der Betriebskosten reicht laut VwGH nicht aus, um wirtschaftliches Eigentum des Geschäftsführers zu begründen, das Unterbleiben einer solchen Verrechnung hätte im vorliegenden Sachverhalt jedoch zweifelsfrei den Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung erfüllt. Vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum kann sich also nur dann ergeben, wenn ein Mietvertrag

vorliegt, der dem Mieter umfassende Rechte an seinen Investitionen einräumt.

Gemäß den Ausführungen des VwGH hätte stattdessen bereits im Zeitpunkt des Zuführens des Vermögens durch den Gesellschafter an die Gesellschaft geprüft werden müssen, ob die Vornahme von Investitionen in das Betriebsgebäude der GmbH als (verdeckte) Einlage zu beurteilen und somit die Anwendung von § 6 Z 14 lit b EStG geboten sei. Fehlen klare schuldrechtliche Beziehungen, kann die Leistung des Gesellschafters somit als Einlage zu werten sein.

Wäre der Geschäftsführer doch als wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten⁷, hätte es laut VwGH auch keine Rolle gespielt, ob der UFS (wie von der GmbH behauptet) bei der Interpretation des Gutachtens falsch gelegen ist, da sich das Interesse eines Vermieters stets am Ertragswert der baulichen Anlagen, somit am Reinertrag der baulichen Anlagen, der Restnutzungsdauer sowie einer angemessenen Rendite für das eingesetzte Kapital, orientieren wird, weswegen das von der GmbH zur Wertermittlung zugrunde gelegte Gutachten, welches ausschließlich den Substanzwert abbildete, keinen fremdüblichen Wert ermitteln konnte. Die Begründung des UFS war darüber hinaus insofern un schlüssig, als er zwar einerseits die Existenz eines selbständig bewertbaren, im wirtschaftlichen Eigentum des Gesellschafter-Geschäftsführers stehenden Wirtschaftsgutes bejahete, diesem gleichzeitig aber ohne nähere Begründung die Veräußerbarkeit absprach, obwohl gerade die Veräußerbarkeit als Ausprägung der Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut eines der Kriterien für das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum darstellt. Ferner war es ebenso nicht sachgemäß, aufgrund der angenommenen Fremdunüblichkeit des Kaufvertrages die AfA für die vermieteten Gebäudeteile zu versagen, weil damit zwar Einnahmen versteuert, die zu deren Erzielung erforderlichen Wertabgänge jedoch unberücksichtigt blieben.

3 Verdeckte Ausschüttungen sind demnach Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. 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. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt.

4 Vgl ua VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005; 4.2.2009, 2008/15/0167.

5 VwGH 24.2.2004, 99/14/0250; 25.10.2006, 2006/15/0152; 29.4.2010, 2006/15/0153.

6 VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153.

7 Dies könnte bspw der Fall sein, wenn bei der Sachverhaltsfeststellung wichtige Dokumente bzgl der Nutzungsrechte übersehen wurden. IdZ ist allerdings das Neuerungsverbot vor dem VwGH zu beachten.

Anmerkung

Von Sebastian Tratlehner

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.⁸ § 24 Abs 1 lit d BAO normiert, dass ein Wirtschaftsgut demjenigen zugerechnet wird, der die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt. Der wirtschaftliche Eigentümer eines Wirtschaftsgutes ist gemäß der Rechtsprechung des VwGH⁹ somit derjenige, der auf Dauer die tatsächliche Herrschaftsmacht auszuüben in der Lage und imstande ist und der weiters andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung ausschließen kann. Das zeitliche Element der Dauer ist dabei nicht ausdrücklich aus § 24 Abs 1 lit d BAO ableitbar, umfasst jedoch wohl die jeweilige Nutzungsdauer des zugrundeliegenden Wirtschaftsgutes.¹⁰ Zwar stellt idR der zivilrechtliche auch den wirtschaftlichen Eigentümer eines Wirtschaftsgutes dar¹¹, das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum fällt laut VwGH jedoch dann auseinander, „wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann“.¹² Ferner wird vom VwGH vertreten, dass bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums besonderes Gewicht auch der Frage zukommt, wem die Chance von Wert-

steigerungen und wem das Risiko von Wertminderungen zukommt.¹³ Das Vorliegen der Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falls festzustellen.¹⁴ Bestandverhältnisse¹⁵ im Allgemeinen begründen idR kein wirtschaftliches Eigentum des Bestandnehmers am Bestandgegenstand. Vor allem kann wirtschaftliches Eigentum des Bestandnehmers dann nicht angenommen werden, wenn der Bestandgeber durch den Bestandvertrag nicht an der Übertragung seiner Eigentumsanteile an einen Dritten gehindert ist.¹⁶ Eine Zurechnung des vermieteten Wirtschaftsgutes an den Bestandnehmer hat nur dann zu erfolgen, wenn er eine ungewöhnlich starke Stellung eingeräumt bekommt.¹⁷ Auch die Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbots zugunsten eines Fruchtnießers begründet kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an Liegenschaften. Es stellt zwar eine erhebliche Beeinträchtigung der Befugnisse des zivilrechtlichen Eigentümers dar, räumt dem Berechtigten aber nicht die Möglichkeit ein, mit der Liegenschaft einem Eigentümer gleich schalten und walten zu können.

Der Begriff der „Mieterinvestition“ erfährt weder im EStG noch im KStG eine Legaldefinition. Nach der Rechtsprechung des VwGH sind Mieterinvestitionen „Aufwendungen für Zu- und/oder Umbauten an gemieteten Liegenschaften, die zum eigenen geschäftlichen Vorteil des Mieters vorgenommen werden.“¹⁸ Der VwGH vertritt in ständiger Rechtspre-

8 Die wirtschaftliche Betrachtungsweise stellt somit ein Element der teleologischen Interpretation dar, vgl *Ritz*, BAO⁵, § 21 Rz 6. Allerdings ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise laut VwGH-Rechtsprechung nur insoweit anzuwenden, als der Tatbestand selbst nicht eine rechtliche Betrachtungsweise erfordert, vgl VwGH 23.6.1995, 90/14/0265; *Ritz*, BAO⁵, § 21 Rz 14.
9 Vgl ua VwGH 9.10.1991, 89/13/0098; 25.1.2006, 2002/13/0042; 28.11.2007, 2007/14/0021; 4.3.2009, 2004/15/0115.
10 Vgl *Ritz*, BAO⁵, § 24 Rz 4; VwGH 18.5.1995, 93/15/0095.
11 Vgl VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264; 25.11.2009, 2008/15/0039; 31.5.2011, 2008/15/0153.
12 Vgl ua VwGH 4.3.2009, 2004/15/0115; 25.11.2009, 2008/15/0039; 29.7.2010, 2007/15/0248; 31.5.2011, 2008/15/0153; 28.5.2015, 2013/15/0135.
13 Vgl VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123; VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135.
14 Vgl VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042; 28.5.2015, 2013/15/0135.

15 Gemäß § 1090 ABGB sind Bestandverträge Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält. § 1091 ABGB erwähnt Miet- und Pachtverträge als Ausprägungsformen von Bestandverträgen.

16 Vgl VwGH 18.5.1995, 93/15/0095.

17 Sogar wenn der Pächter die Gefahr der Verschlechterung und der Ersatzbeschaffung trägt, begründet ein Pachtverhältnis laut VwGH kein wirtschaftliches Eigentum des Pächters, vgl VwGH 25.9.1984, 81/14/0167. Laut *Stoll* könnte allerdings bei Nutzungsverhältnissen, bei denen erkennbar ist, dass es Ziel der Vereinbarung ist, nicht nur die Nutzung, sondern eine eigentümerähnliche Stellung einzuräumen, der Nutzungsberechtigte als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sein, vgl dazu im Detail *Stoll*, BAO, 293.

18 Vgl VwGH 24.4.1996, 94/13/0054; *Jakom/Marschner*, EStG⁸, 2015, § 4 Rz 173. Der Terminus des „geschäftlichen Vorteil des Mieters“ resultiert aus der Tatsache, dass es sich im zugrundeliegenden VwGH-Erkenntnis um Einbauten einer GmbH handelte,

chung¹⁹, dass aufgrund der selbständigen Bewertbarkeit von Mieterinvestitionen – anders als im Zivilrecht²⁰ – einkommensteuerlich selbständig anzusetzende körperliche Wirtschaftsgüter vorliegen.²¹

In früheren Erkenntnissen²² judizierte der VwGH, dass Mieterinvestitionen selbst dann dem Mieter als dessen wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen sind, wenn ihm nach Beendigung des Mietverhältnisses kein Anspruch auf Ersatz seiner Investitionen zukommt.²³ Eine Ausnahme hiervon besteht nur, wenn die Investitionen aufgrund rechtlicher Abmachungen und tatsächlicher Gestaltung in das wirtschaftliche Eigentum des Vermieters übergehen, weil bspw die Mieterinvestition auf die vereinbarte Miete angerechnet wird.²⁴ Freiwillige Baumaßnahmen, die ein Mieter nicht zu Gunsten des Eigentümers, sondern zum eigenen geschäftlichen Vorteil vorgenommen hat, führen laut VwGH²⁵ zu beim Mieter selbständig aktivierbaren Wirtschaftsgütern.

Die neuere Rechtsprechung des VwGH²⁶ besagt, dass Mieterinvestitionen insbesondere dann im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehen, wenn er sie bis zum Ablauf der Mietzeit entfernen darf oder wenn er bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten hat. Bei den Vermietungs- und Verpachtungseinkünften des Vermieters sind auch Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer unentgeltlich zukommen. Solche Vorteile fließen dem Vermieter erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses zu, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt, aber nicht verpflichtet ist und sohin die Investition bis zur Räumung des Mietobjektes zurücknehmen kann.²⁷

Der BFH²⁸ nimmt wirtschaftliches Eigentum des Mieters an Mieterinvestitionen dann an, wenn entweder die voraussichtliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes nicht länger als die Mietzeit ist, der Mieter die Gegenstände nach Ablauf der Mietzeit entfernen darf oder muss oder dem Mieter bei Beendigung des Mietverhältnisses eine Entschädigung in Höhe des Verkehrswertes der Gegenstände zusteht.

Der VwGH zeigt sich in seiner Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Eigentum bei Mieterinvestitionen nicht konsistent. Während er in seiner älteren Rechtsprechung bei Mieterinvestitionen tendenziell eher von wirtschaftlichem Eigentum des Mieters ausging und nur bei Erfüllen bestimmter Kriterien wirtschaftliches Eigentum des Vermieters annahm, vollzog er im letzten Jahrzehnt eine Wandlung hin zur Annahme, dass bei Mieterinvestitionen prinzipiell wirtschaftliches Eigentum des Vermieters vorliegt und nur bei Erfüllen gewisser Kriterien der Mieter als wirtschaftlicher Eigentümer in Frage kommt. Diese neue Ansicht des VwGH entspricht zum Teil der – mE überzeugenden – Rechtsprechung des deutschen BFH. Die vom BFH aufgestellten Kriterien, wann genau wirtschaftliches Eigentum des Mieters an seinen Mieterinvestitionen gegeben ist, erzielen durch das zusätzliche Abstellen auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes ein noch genaueres und sachgerechteres Ergebnis.

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis aus, dass eine Zuführung von Vermögen durch den Gesellschafter an die Gesellschaft ohne schuldrechtliche Beziehung als Einlage zu werten sein kann. Verdeckte Sacheinlagen können laut VwGH „auch“ durch nicht fremdübliche Rechtsgeschäfte verwirklicht werden. Die unentgeltliche oder zu einem unangemessen niedrigen Preis erfolgende Übertragung von Wirt-

bei der diese Betriebsvermögen darstellen. ME spricht nichts gegen eine Übertragbarkeit der Definition auf Mieterinvestitionen, die von „außerbetrieblichen“ Mietern getätigt werden.

19 VwGH 24.4.1996, 94/13/0054; 19.3.2002, 99/14/0286; 25.10.2006, 2006/15/0152; 29.4.2010, 2006/15/0153; 31.5.2011, 2008/15/0153.
20 Zur Beurteilung der Wirtschaftsguteigenschaft der Mieterinvestition ist es nicht von Bedeutung, ob es sich zivilrechtlich um eine selbständige Sache oder um einen Bestandteil des Gebäudes handelt, vgl dazu VwGH 17.5.1977, 1934/76.
21 Vgl dazu auch *Quantschnigg/Schuch*, EStG-Handbuch, § 6 Rz 11. Ein Indiz für die Wirtschaftsguteigenschaft liegt laut VwGH darin, dass bei der Veräußerung des Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein gesondertes Entgelt angesetzt wird, vgl VwGH 28.2.1989, 89/14/0035.

22 VwGH 4.2.1976, 1338/75; 17.5.1977, 1934/76; 17.4.1989, 88/15/0097; 24.6.1991, 90/15/0112; 24.4.1996, 94/13/0054.

23 Laut einem Erkenntnis des VwGH aus 2002 seien Investitionen dem Mieter auch dann als eigene Wirtschaftsgüter zuzurechnen, wenn eine Liegenschaft unentgeltlich überlassen wird und daher kein gesichertes Nutzungsrecht besteht, vgl VwGH 19.3.2002, 99/14/0286.

24 Vgl VwGH 25.2.1970, 1794/68; *Stoll*, BAO, 293.

25 Vgl VwGH 24.4.1996, 94/13/0054.

26 VwGH 24.2.2004, 99/14/0250; 25.10.2006, 2006/15/0152; 29.4.2010, 2006/15/0153.

27 VwGH 2.10.2014, 2010/15/0201.

28 Vgl ua BFH 28.7.1993, I R 88/92; BFH 24.7.1996, I R 94/95; 15.10.1996, VIII R 44/94; 14.5.2002, VIII R 30/98.

schaftsgütern in das wirtschaftliche Eigentum einer Körperschaft führt zu einer Einlage in Höhe der Differenz zum marktüblichen Wert.²⁹ Zur Wertermittlung eines fremdüblichen Anschaffungswertes von Mieterinvestitionen ist vom Ertragswert der baulichen Anlagen auszugehen, ein sich ausschließlich am Substanzwert orientierendes Gutachten ist zur Wertfindung ungeeignet. Liegt wirtschaftliches Eigentum des Gesellschafters (Mieter) an der Investition vor, so ist eine eventuelle spätere Ablösezahlung der Gesellschaft (Vermieter) stattdessen am Ertragswert der Investition zu bemessen. Als Folge der (verdeckten) Einlage kommt es zur Anwendung von § 6 Z 14 lit b EStG. Auf

Ebene der Körperschaft liegt eine steuerneutrale Vermögensmehrung, die Anschaffung des betreffenden Wirtschaftsgutes erfolgt mit dem gemeinen Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes, jedoch ist es laut hM erlaubt, eine Wertverknüpfung anzunehmen. Der beizulegende Wert gemäß § 202 UGB ist für steuerliche Zwecke unmaßgebend. Auf Ebene des Anteilsinhabers kommt es zu einer steuerwirksamen Realisierung iHd Unterschiedsbetrages zwischen Anschaffungskosten (Buchwert) und gemeinem Wert, die Anschaffung bewirkt weiters eine nachträgliche Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung.

²⁹ Vgl Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 4 Rz 35. VwGH 5.10.1994, 94/15/0036; VwGH 27.1.2000, 97/15/0193.