

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Tagesfragen

- Pendlerrechner 2.0 – verbesserte Version online
- Zweifel am Abzugsverbot beendigungskausaler Zahlungen
- Zur Erinnerung: SEPA startet mit 1. August 2014

Einkommensteuer

- Steuerpflicht eines berufsmäßigen Pokerspielers

Kapitaleinkünfte der Privatstiftung

- Richtige Eintragung in der Steuererklärung

Internationale Arbeitskräftegestaltung

- Änderungen bei der steuerlichen Behandlung

Umsatzsteuer

- USt und Umkehrung der Ertragswertberechnung
- USt-Update: Aktuelles auf einen Blick

Bankgeheimnis

- Das schleichende Ende (auch) im Inland?



Linde

Fremdübliche Miete

Umsatzsteuer im Rahmen der „Umkehrung der Ertragswertberechnung“

Eine weitere Facette des „Dauerbrenners“ der Immobilienvermietung durch Kapitalgesellschaften an deren Gesellschafter

VON DR. DIETMAR AIGNER, DDR. GEORG KOFLER, DR. HARALD MOSHAMMER UND DR. MICHAEL TUMPEL*)

Immobilienvermietungen durch eine Kapitalgesellschaft an deren Gesellschafter erweisen sich im Rahmen von Betriebsprüfungen nach wie vor als „Dauerbrenner“. An die Frage, ob Immobilien dem Grunde nach dem (Betriebs-)Vermögen der Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind,¹⁾ schließt sich bejahendenfalls zumeist die Prüfung des zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter vereinbarten Mietpreises an. Erweist sich dieser als zu gering, wird in Höhe der Differenz zwischen vereinbarter und fremdüblicher Miete eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen.²⁾ Die Höhe der als Referenzmaßstab dienenden fremdüblichen Miete wird von Seiten der Abgabenbehörden oftmals durch die sogenannte Methode der „Umkehrung der Ertragswertberechnung“ bestimmt, bei der der kalkulatorische (fremdübliche) Liegenschaftszins aus dem Sachwert der Liegenschaft ermittelt wird. Der nachfolgende Beitrag geht der Frage nach, wie im Rahmen dieses Verfahrens mit Umsatzsteuern umzugehen ist, die für die Herstellung bzw. die Anschaffung solcher vermieteten Liegenschaften angefallen sind.

1. Bestimmung fremdüblicher Mietpreise durch „Umkehrung der Ertragswertberechnung“

Die Frage der Bestimmung eines fremdüblichen Vermietungsentgelts für luxuriöse Wohnimmobilien war in der Vergangenheit bereits Thema zahlreicher Literaturbeiträge³⁾ sowie Gerichtsentscheidungen.⁴⁾

Ausgangspunkt der folgenden Überlegungen bildet die Verwaltungsauffassung, wonach „Luxusimmobilien“ dem Grunde nach eine geringe Marktgängigkeit aufweisen würden, weshalb es sich dementsprechend schwierig erweise, taugliche Vergleichsobjekte auszumachen.⁵⁾ Aus diesem Grund wird von Seiten der Abgabenbehörden oftmals vorgebracht, dass die an der Investitionssumme orientierte Rendite eher den

*) Assoz. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner lehrt am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz. Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), lehrt am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Universität Linz. Univ.-Lektor Dr. Harald Moshhammer, P LL.M. (JKU), LL.M. (WU), ist Berufsanwärter in Linz. Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Vorstand des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz.

1) Ausführlich dazu bereits D. Aigner/Kofler/Moshhammer/Tumpel, Wurzelausschüttung von Luxusimmobilien an den Gesellschafter, SWK-Heft 28/2013, 1224.

2) Dies setzt freilich voraus, dass das wirtschaftliche Eigentum an der Immobilie nach wie vor bei der Gesellschaft liegt.

3) Siehe insbesondere dazu die zahlreichen Ausführungen von Pröll, Nutzungsüberlassung eines Einfamilienhauses an den Begünstigten einer Privatstiftung, UFS aktuell 2004, 190; ders., Luxusvilla und Privatstiftung: „Schatten im Paradies“, SWK-Heft 17/2008, S 494; ders., Betriebsaufgabe: Der gemeine Wert und seine „Tücken“, ÖStZ 2009, 78; ders., Außerbetriebliches Gesellschaftsvermögen: Herleitung des angemessenen (objekttypischen) Nutzungsentgelts, UFSjournal 2009, 316; ders., Umsatzsteuerliche Behandlung vermieteter „Wohngrundstücke“ im Spannungsfeld zwischen unternehmerischer Tätigkeit und „missbräuchlicher Praxis“, ÖStZ 2010, 149; siehe dazu weiters Stangl, Wurzelausschüttung von Wohnimmobilien, SWK-Heft 10/2014, 511; Tumpel/Wisiak, Die Wohnung des Unternehmers, in FS Ruppe (in Druck); Prodingler, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (SWK-Spezial, November 2013) 39 (mit einer Zusammenfassung der Literatur und Judikatur).

4) Siehe z. B. VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003; 7. 7. 2011, 2007/15/0255; UFS 13. 9. 2012, RV/2519-W/10; 29. 1. 2013, RV/0822-L/07; 29. 5. 2013, RV/0541-S/11; 4. 6. 2013, RV/1547-W/12.

5) Siehe z. B. den Vorhalt der Abgabenbehörde in UFS 29. 5. 2013, RV/0541-S/11, mit Verweis auf die Judikatur des VwGH (VwGH 7. 7. 2011, 2007/15/0255).

Erwartungen eines Investors (und somit dem Maßstab der Fremdüblichkeit) Rechnung tragen wird als die Ableitung aus praktisch nicht existierenden Vergleichspreisen.⁶⁾ Zur Bestimmung dieser Rendite soll – mit Verweis auf die Ausführungen von Pröll⁷⁾ – die sogenannte Methode der „Umkehrung der Ertragswertberechnung“ herangezogen werden. Hierbei wird der kalkulatorische (fremdübliche) Liegenschaftszins aus dem Sachwert der Liegenschaft ermittelt und mit der von der allgemein anerkannten Literatur dokumentierten Bandbreite verglichen.⁸⁾ Diese Vorgehensweise wäre auch durch die Judikatur des VwGH⁹⁾ implizit bestätigt worden.¹⁰⁾

Anzumerken ist jedoch, dass der UFS die Methode der „Umkehrung der Ertragswertberechnung“ (für die Ermittlung fremdüblicher Mieten) in seiner Judikatur zum Teil¹¹⁾ nur für bedingt anwendbar hält und dieser bloß eine Indizfunktion zur Verprobung einräumt. Vielmehr wären fremdübliche Mieten nämlich anhand des Vergleichs mit der Kalkulation durch Immobilien-Leasing-Unternehmen zu ermitteln.

Dieser Beitrag nimmt diese Herangehensweise der Verwaltungspraxis neutral als gegeben hin und fokussiert lediglich die Berücksichtigung der Umsatzsteuer im Rahmen der Methode der „Umkehrung der Ertragswertberechnung“; eine alternative Berechnung fremdüblicher Mieten wird daher nicht weiterverfolgt.

Im Rahmen der „Umkehrung der Ertragswertberechnung“, wie von Pröll zur Bemessung der angemessenen Miete vorgeschlagen, wird der Gebäudewert durch einen Kapitalisierungsfaktor¹²⁾ dividiert und der sich dabei ergebende Reinertrag der baulichen Anlagen in weiterer Folge um den Verzinsungsbetrag des Bodenwerts erhöht. So resultiert aus dieser Addition ein Liegenschaftsreinertrag, der um die Bewirtschaftungskosten (Verwaltungsabschlag, Instandhaltungsabschlag, Mietausfallwagnis) aufgestockt werden muss, zumal nur dieser Jahresrohertrag mit einer Netto-Kaltmiete (= Miete exklusive Betriebskosten) gleichgesetzt werden könne.¹³⁾

Bezugsgröße für eine Herleitung der (fiktiven) Marktmiete durch Umkehrung der Ertragswertberechnung sollten nach Pröll¹⁴⁾ aber grundsätzlich nicht die tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten einer Immobilie sein, sondern vielmehr ein – im Einklang mit Erfahrungen der Liegenschaftsbewertung zu ermittelnder – Sachwert im Sinne des § 6 LBG, der sich aus einer Addition von zeitbedingtem Bodenwert und Herstellungswert der baulichen Anlagen ergibt.

Für die Frage des eventuell in den Sachwert einzubeziehenden „Kostenfaktors Umsatzsteuer“ kommt es nach Pröll¹⁵⁾ nicht auf die tatsächliche (unternehmerische/nichtunternehmerische) Nutzung einer Immobilie, sondern auf die *vermutete Nutzung* der Liegenschaft an: Gehen potenzielle Käufer im gewöhnlichen Geschäftsverkehr davon aus, dass die Immobilie ihrer Beschaffenheit nach typischerweise nicht unternehmerisch genutzt wird (wie das bei Villen, Einfamilienhaus- und Zweifamilienhausgrundstücken, bei Eigen-

⁶⁾ Siehe z. B. den Vorhalt der Abgabenbehörde in UFS 29. 5. 2013, RV/0541-S/11.

⁷⁾ Z. B. Pröll, UFS aktuell 2004, 190 ff.

⁸⁾ UFS 29. 5. 2013, RV/0541-S/11; 29. 1. 2013, RV/0822-L/07.

⁹⁾ Dabei werden insbesondere die Erkenntnisse des VwGH vom 23. 2. 2010, 2007/15/0003, und vom 7. 7. 2011, 2007/15/0255, ins Treffen geführt; siehe auch Pröll, UFSjournal 2009, 319, mit Verweis auf VwGH 10. 7. 1996, 94/15/0039.

¹⁰⁾ Siehe z. B. die den Vorhalt der Abgabenbehörde in UFS 29. 5. 2013, RV/0541-S/11; siehe auch UFS 29. 1. 2013, RV/0822-L/07.

¹¹⁾ UFS 29. 5. 2013, RV/0541-S/11; anders offenbar UFS 13. 9. 2012, RV/2519-W/10; 4. 6. 2013, RV/1547-W/12 (jeweils zu nahen Angehörigen); 29. 1. 2013, RV/0822-L/07.

¹²⁾ Der Kapitalisierungsfaktor ist einerseits vom objekttypischen Liegenschaftszinssatz, andererseits von der „wirtschaftlichen“ Restnutzungsdauer im Sinne des § 5 LBG abhängig; Pröll, UFSjournal 2009, 319 FN 12.

¹³⁾ Im Detail dazu Pröll, UFS aktuell 2004, 190 ff.; ders., UFSjournal 2009, 319.

¹⁴⁾ Pröll, UFSjournal 2009, 319 f.

¹⁵⁾ Pröll, UFSjournal 2009, 319 f.

tumswohnungen, Ferienwohnungen, Schlössern, Burgen usw. der Fall wäre), wird ein Sachverständiger für Liegenschaftsbewertung annehmen, dass die Erwerber auch bereit sind, den im Zuge der Gebäudeerrichtung angefallenen „Kostenfaktor Umsatzsteuer“ abzugelten.

In diesem Zusammenhang stützt sich *Pröll* unter anderem auf die Literatur zur Immobilienbewertung in Österreich,¹⁶⁾ wonach auch für die Beurteilung der Frage, ob die Neuherstellungskosten der Baulichkeiten für Zwecke der Wertfindung als Brutto- oder Nettobeträge im Sinne des UStG zu erfassen sind, der potenzielle Käufermarkt maßgeblich wäre. In diesem Sinn mache weiters die ÖNORM B 1802 deutlich, dass die Umsatzsteuer beim Ansatz der für die Sachwertberechnung maßgeblichen Neuherstellungskosten berücksichtigt werden muss, soweit die Art des Bewertungsgegenstands und der maßgebliche Immobilienmarkt dies erfordern.

Sofern die Abgabenbehörde die (fiktive) Miete für eine an den Gesellschafter vermietete Immobilie durch Umkehrung der Ertragswertberechnung herleitet, sei nach *Pröll* somit darauf Bedacht zu nehmen, dass die für die Herstellung bzw. die Anschaffung angefallene Umsatzsteuer zu einem Bestandteil des Sachwerts geworden ist. Dieser Umstand hätte dann freilich auch Auswirkungen auf die Höhe der objekttypischen (fiktiven) Miete.

2. Bei Vorsteuerabzug des Vermieters keine Berücksichtigung der Umsatzsteuer bei der Berechnung des Sachwerts einer Immobilie

Der Ansatz von *Pröll* scheint in der Behördenpraxis zur Berechnung eines fremdüblichen Mietentgelts bei Luxusimmobilien akzeptiert zu sein, sollte aber im Hinblick auf die Berücksichtigung der Umsatzsteuer nochmals überdacht werden:

Wenn *Pröll* davon ausgeht, dass im Hinblick auf die Einbeziehung von Umsatzsteuern bei der Wertfindung nicht auf die tatsächliche Nutzung¹⁷⁾ einer Immobilie, sondern vielmehr auf die im örtlichen Marktgeschehen vermutete Nutzung abzustellen ist, bleibt dabei nämlich unberücksichtigt, dass einer Sachwertermittlung für Verkaufszwecke (einer Immobilie) und für die Errechnung eines angemessenen Mietertrags für Steuerzwecke zwei unterschiedliche Zielrichtungen zugrunde liegen. In Übereinstimmung mit der Literatur¹⁸⁾ zur österreichischen Immobilienbewertung ist es zutreffend, dass es bei der Ermittlung eines Immobilienwerts für Verkaufszwecke nicht auf die tatsächliche Nutzung einer Immobilie ankommt.

Wenn also ein objektiver Verkaufspreis einer Immobilie ermittelt werden soll, ist es freilich entscheidend, ob die Umsatzsteuer für den potenziellen Käufer einen Kostenfaktor darstellt oder nicht. Eine – wie unter anderem von *Funk/Koessler/Stocker* – vorgeschlagene typisierende Betrachtung nach Maßgabe der „im örtlichen Marktgeschehen vermuteten Nutzung“ erscheint dabei ebenso plausibel. Für Zwecke der Wertermittlung einer zum Verkauf stehenden Immobilie wird daher – aus unserer Sicht systemkonform – die Perspektive des *Käufers* in das Zentrum der Analyse gestellt.

Soll dagegen ein Immobiliensachwert nur als „Mittel zum Zweck“ für die Berechnung einer steuerlich angemessenen Miete dienen, ist das mit der Bewertung angestrebte Ziel jedoch ein diametral anderes: Gegenstand der hier zu klärenden Frage ist nämlich, welche Miete ein Unternehmer von einem Dritten für die Überlassung einer (Luxus-)Immobilie verlangen würde. Anders ausgedrückt: Es soll also nicht ermittelt werden, was ein Dritter (z. B. ein Privater) für die Immobilien bezahlen würde, sondern

¹⁶⁾ *Funk/Koessler/Stocker*, Immobilienbewertung Österreich (2007) 279.

¹⁷⁾ Nämlich eine unternehmerische oder eine nicht unternehmerische.

¹⁸⁾ Insbesondere *Funk/Koessler/Stocker*, Immobilienbewertung Österreich, 279 f.

welche Kosten beim Unternehmer amortisiert bzw. welcher Gewinn bei diesem lukriert werden muss.

Anders als bei der Immobilienbewertung für Verkaufszwecke – die den Immobilienwert aus Sicht eines Käufers reflektieren will – soll hier ein aus der Vermietung zu erwirtschaftender Wert aus der Perspektive des *Vermieters* eruiert werden. Dabei ist für die Ermittlung eines fremdüblichen Werts maßgeblich, ob ein Betrag inklusive Umsatzsteuer zu amortisieren ist oder eben nur ein Nettobetrag. Ein Vermieter, für den die Umsatzsteuer wegen des Vorsteuerabzugs keinen Kostenfaktor darstellt, muss diesen Faktor damit auch nicht im Wege einer Vermietung an einen Dritten abdecken.¹⁹⁾

So würde etwa auch ein (unabhängiges) Leasingunternehmen für die Errichtungskosten einer später für Wohnzwecke überlassenen Immobilie den Vorsteuerabzug erhalten. Die Kalkulation der Miete, die später von potenziellen Leasingnehmern verlangt wird, würde daher nur auf dem Nettowert der Herstellungskosten basieren: Nur die Errichtungskosten exklusive Umsatzsteuer müssen schließlich – unter Berücksichtigung einer Gewinnkomponente – amortisiert werden. Dies deckt sich auch mit der Judikatur des UFS,²⁰⁾ die allgemein zur Berechnung fremdüblicher Mieten ebenfalls den Vergleich mit der Kalkulation durch ein Immobilien-Leasing-Unternehmen für maßgeblich erachtet.

Anders ausgedrückt: Die Heranziehung der Brutto-Errichtungskosten (im Rahmen der Methode der „Umkehrung der Ertragswertberechnung“) würde für die Bemessung einer fremdüblichen Miete keinen tauglichen Vergleichswert liefern, zumal – wie eben dargestellt wurde – in der hier maßgeblichen Referenzsituation ebenfalls nur der Nettowert der Errichtungskosten die Höhe der später von den Mietern zu leistenden Miete bestimmt. Erfolgt die Vermietung zu Wohnzwecken, müsste natürlich die Miete selbst dann wieder der Umsatzsteuer in Höhe von 10 % unterworfen werden.

i

Auf den Punkt gebracht

Wengleich der UFS²¹⁾ in seiner Judikatur der Methode der „Umkehrung der Ertragswertberechnung“ teilweise²²⁾ nur eine Indizfunktion zur Bestimmung fremdüblicher Mietentgelte im Rahmen von Immobilienvermietungen zwischen Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern beimitst, wird das genannte Verfahren häufig in Betriebsprüfungen zu ebendiesem Zweck eingesetzt. Daran knüpft regelmäßig die Frage, wie hierbei die für die Herstellung bzw. die Anschaffung einer solchen Immobilie angefallenen Umsatzsteuern zu behandeln sind.

Ob diese im Rahmen der Methode der „Umkehrung der Ertragswertberechnung“ zu berücksichtigen sind, hängt ausschließlich davon ab, ob aus Sicht der vermietenden Kapitalgesellschaft die Errichtungskosten inklusive oder exklusive Umsatzsteuer zu amortisieren sind. Ein Vermieter, für den die Umsatzsteuer wegen des Vorsteuerabzugs keinen Kostenfaktor darstellt, muss diesen Faktor auch nicht im Wege einer Vermietung an einen Dritten abdecken, weshalb in einem solchen Fall nur die Netto-Errichtungskosten eines Gebäudes für Zwecke der Methode der „Umkehrung der Ertragswertberechnung“ zu berücksichtigen sind.

¹⁹⁾ So auch *Stangl*, SWK-Heft 10/2014, 511.

²⁰⁾ UFS 29. 5. 2013, RV/0541-S/11 (hier zu einer ertragsteuerlichen Fragestellung).

²¹⁾ UFS 29. 5. 2013, RV/0541-S/11. Vielmehr wären fremdübliche Mieten nämlich anhand des Vergleichs mit der Kalkulation durch Immobilien-Leasing-Unternehmen zu ermitteln.

²²⁾ Anders jedoch UFS 13. 9. 2012, RV/2519-W/10; 4. 6. 2013, RV/1547-W/12 (jeweils zu nahen Angehörigen); 29. 1. 2013, RV/0822-L/07.

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Topthema

Unternehmensbewertung neu

- Die Änderungen im neuen Fachgutachten

Körperschaftsteuer

- KöSt-Update: Aktuelles auf einen Blick
- Option zur Steuerpflicht von Schachtelbeteiligungen

Wiederaufnahme des Verfahrens

- Beschwerdevorlage ohne Beschwerdevorentscheidung

Selbstanzeige

- Praxisfragen bei Umsatzsteuerdelikten
- Kritische Anmerkungen zur FinStrG-Novelle 2014

Sozialversicherungsrecht

- SV-Update: Aktuelles auf einen Blick

Rechtsprechung

- Aktuelle Steuerjudikatur

WIR SCHENKEN IHNEN EINEN BUNTEN HERBST

Bestellen Sie jetzt Ihr
Jahresabonnement
2015, und Sie erhalten
alle SWK-Hefte
plus Onlinezugang
und App ab Bestellung
bis Ende 2014 gratis.

SIE KENNEN DIE
SWK
NOCH NICHT?
Dann bestellen Sie jetzt
Ihr Gratis-Probeheft!

BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabonnement 2015 inkl. Onlinezugang und App

(90. Jahrgang 2015, Heft 1-36) und ich erhalte die Hefte sowie den Onlinezugang
ab dem Zeitpunkt der Bestellung bis Jahresende 2014 gratis.

EUR 310,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort

E-Mail

Telefon (Fax)

Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel.: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53

Das Angebot gilt nur für Neuabonnenten. Sollte Ihnen die Zeitschrift wider Erwarten nicht gefallen, bestellen Sie bitte bis 30.11.2014 ab. Danach ist die Abbestellung erst zum Jahresende 2015 möglich.



Die App können Sie hier auf Ihr Gerät
(iPhone, iPad oder iPod) laden