

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Steuerrecht im Umbruch

- (Mega-?)Trends der Steuerwelt

Ertragsteuern

- Wurzelausschüttung von Luxusimmobilien an den Gesellschafter

Umsatzsteuer

- VwGH zu Stromlieferungen bei Photovoltaikanlage auf Privathaus

Normverbrauchsabgabe

- Grenzen der NoVA-Pflicht bei Verwendung ausländischer Kfz

Gerichtsgebühren

- Ermäßigung der Bemessungsgrundlage bei Realteilungen

Verfahren

- Antragsrecht auf Bescheidaufhebung bald totes Recht?

Finanzstrafverfahren

- Abgabenhinterziehung – Allgemeindelikt oder Sonderdelikt?



Linde

Verdeckte Ausschüttung an der Wurzel

Wurzelausschüttung von Luxusimmobilien an den Gesellschafter

Steuerliche Notwendigkeit oder systematischer Fehlgriff?

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

Im Rahmen der Neufassung der KStR 2013 wurden Änderungen in der Beurteilung von Immobilienvermietungen zwischen einem Gesellschafter und „dessen“ Kapitalgesellschaft vorgenommen. Werden bestimmte Kriterien nicht eingehalten, soll eine von Seiten der Gesellschaft erworbene bzw. errichtete Liegenschaft als verdeckt (in Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten) an den Gesellschafter ausgeschüttet betrachtet werden. Im Folgenden soll einerseits die Rechtmäßigkeit, andererseits die Notwendigkeit des neuen Konzepts in Frage gestellt und eine alternative Vorgehensweise diskutiert werden. Die umsatzsteuerlichen Konsequenzen bei Immobilienvermietungen einer Gesellschaft an deren Gesellschafter werden dabei vorerst ausgeklammert und später in einem gesonderten Beitrag behandelt.

1. BMF-Auffassung zur Behandlung von gesellschaftsrechtlichen Luxusimmobilien nach KStR 2013

Die Anschaffung von Immobilien durch eine Kapitalgesellschaft zum Zwecke der Vermietung an ihren Gesellschafter wird von der Finanzverwaltung¹⁾ und dem VwGH²⁾ schon länger kritisch betrachtet.³⁾ Steuervorteile, die sich durch eine Anschaffung einer solchen Immobilie über eine Kapitalgesellschaft im Vergleich zur Anschaffung aus dem Privatvermögen des Gesellschafters ergeben würden, sollten hintangehalten werden. Aus eben diesem Grund wurde in den KStR 2013 ein neuartiges Konzept implementiert, anhand dessen festgestellt werden soll, unter welchen Umständen eine Körperschaft wirtschaftlicher Eigentümer einer fraglichen Immobilie ist. Wird im Rahmen dieser Prüfung festgestellt, dass das – vom BMF so definierte – wirtschaftliche Eigentum der Immobilie tatsächlich beim Gesellschafter (und nicht bei der Gesellschaft) liegt, wird unter weiteren Voraussetzungen⁴⁾ eine verdeckte Ausschüttung der Immobilie selbst an den Gesellschafter fingiert. Diese Ausschüttung wird in Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Immobilie vorgenommen und erfolgt damit (entsprechend der Diktion der Finanzverwaltung) „an der Wurzel“.⁵⁾

*) 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.-Ass. Dr. Harald Moshhammer, P.L.L.M. (JKU), LL.M. (WU), forscht und lehrt am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz. Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Vorstand des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz.

1) Siehe z. B. Rz. 612 KStR 2001; BMF 5. 12. 2008, BMF-010216/0155-VI/6/2008, Salzburger Steuerdialog 2008. Siehe dazu auch die Überlegungen von Pröll, Außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft – Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Gesellschafterebene, ÖStZ 2009, 288 (288 ff.), und davor bereits Wiesner, Außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf dem Prüfstand, RWZ 2007, 129 (129 ff.).

2) Siehe z. B. VwGH 7. 9. 1993, 90/14/0195; 20. 6. 2000, 98/15/0169; 24. 6. 2004, 2001/15/0002; 26. 3. 2007, 2005/14/0091; 16. 5. 2007, 2005/14/0083; 23. 2. 2010, 2007/15/0003; 20.03.2013, 2009/13/0259; 25. 4. 2013, 2010/15/0139.

3) Siehe zusammenfassend bis zum Jahr 2009 Kofler, Die „außerbetriebliche Vermögenssphäre“ der Kapitalgesellschaft, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen* (Hrsg.), *Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen*, FS H. Kofler (2009) 105 (105 ff.), sowie zur aktuellen Entwicklung z. B. Mayr, *Wirtschaftliches Eigentum und außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften*, RdW 2013, 303 (303 ff.).

4) Siehe dazu unten in diesem Abschnitt.

5) Rz. 638 KStR 2013. Siehe zur abweichenden Diktion des VwGH FN 28.

Wenngleich Gegenstand dieses Beitrags die Behandlung dieser Fälle auf Ebene des Gesellschafters ist, soll an dieser Stelle nicht verschwiegen werden, dass die den Überlegungen der KStR 2013 – vermeintlich – zugrunde liegende Rechtsprechung des VwGH ursprünglich primär auch ertragsteuerliche Vorteile auf Ebene der Gesellschaft (wie Berücksichtigung von Abschreibungen, Zinsaufwand und Investitionsbegünstigungen) im Blick hatte. Nach dieser Judikatur ist ein dem Gesellschafter fremdunüblich überlassenes Gebäude, das nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen (z. B. durch Vermietung) einsetzbar ist, sondern schon seiner Erscheinung nach für die private Nutzung des Gesellschafters bestimmt ist, einem „außerbetrieblichen“ Vermögensbereich der Gesellschaft zuzuordnen. Die Konsequenzen dieser Zuordnung sind allerdings unklar. Offenbar nimmt die Rechtsprechung nicht eine Behandlung nach den Grundsätzen des außerbetrieblichen Bereichs an, sodass etwa auf Gesellschaftsebene Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG (unter Berücksichtigung von Werbungskosten) erzielt werden könnten. Vielmehr soll es offenbar zu einer völligen Einkünfteirrelevanz des in den „außerbetrieblichen“ Bereich „verschobenen“ Gebäudes kommen.⁶⁾ Demnach käme es ausgabenseitig zu einer Versagung von AfA, Investitionsbegünstigungen, Zinsaufwand etc.,⁷⁾ während einnahmenseitig sowohl der Ansatz des tatsächlichen Mietzinses als Betriebseinnahme⁸⁾ als auch eine Erfassung der Differenz zwischen fremdüblichem und tatsächlichem Nutzungsentgelt als fiktive Einnahme unterblieben.⁹⁾ Versteht man die Rechtsprechung in diesem Sinne als „Vollneutralisierung“, bestehen in den laufenden Besteuerungswirkungen auf Gesellschaftsebene auch keine Differenzen zur „Vollausschüttungstheorie“ der KStR 2013.¹⁰⁾ Die Divergenz zwischen dem Ansatz der Rechtsprechung und jenem der Verwaltungspraxis liegt allerdings in der Behandlung auf Ebene des Gesellschafters, der dieser Beitrag nachgehen soll.

Kern der nachfolgenden Überlegungen bildet das in den KStR 2013 beschriebene Verfahren, anhand dessen eine etwaige Verschiebung des wirtschaftlichen Eigentums einer Gesellschaftsimmobilie festgestellt werden soll. Hierbei bedient sich die Finanzverwaltung des Konzepts der sog. „Renditemiete“.¹¹⁾ Bei der Renditemiete handelt es sich um einen Sollertrag, der als durchschnittliche Rendite einer Immobilieninvestition in der Lage des fraglichen Objekts ansonsten erzielbar wäre.¹²⁾ Um festzustellen, ob das wirtschaftliche Eigentum an der fraglichen Immobilie bei der Gesellschaft oder beim Gesellschafter liegt, soll die Renditemiete mit der erzielbaren Marktmiete für die betreffende Immobilie verglichen werden. Findet die Renditemiete in der Marktmiete Deckung, soll das wirtschaftliche Eigentum weiterhin bei der Körperschaft liegen und daher keine Ausschüttung „an der Wurzel“ an den Gesellschafter angenommen wer-

⁶⁾ So geht der VwGH offenbar davon aus, dass die Zuordnung zur „außerbetrieblichen“ Sphäre im Wesentlichen dieselben Rechtsfolgen wie Liebhaberei zeitigen soll, lehnt er doch in diesen Fällen eine gesonderte Liebhabereiprüfung ausdrücklich ab; siehe VwGH 24. 6. 2004, 2001/15/0002.

⁷⁾ UFS 11. 7. 2003, RV/0603-L/02.

⁸⁾ UFS 11. 7. 2003, RV/0603-L/02; 31. 1. 2006, RV/0408-G/04. Umgekehrt scheidet auch die Annahme einer verdeckten Einlage in Höhe des tatsächlich bezahlten Nutzungsentgeltes aus; siehe *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften (2004) 144 f.

⁹⁾ VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169; UFS 11. 7. 2003, RV/0603-L/02.

¹⁰⁾ Unklar ist hingegen, wie im Fall der Immobilienveräußerung vorzugehen ist. Während die KStR 2013 diesfalls eine „Rückübertragung“ des wirtschaftlichen Eigentums an die – sodann steuerpflichtig veräußernde – Gesellschaft und damit eine Einlage unterstellen (Rz. 638 KStR 2013), hat sich die Judikatur zu dieser Frage – soweit ersichtlich – noch nicht geäußert. Es ist daher offen, ob auch eine Veräußerung als „einkünfteirrelevant“ anzusehen wäre. Die h. A. im Schrifttum ist jedoch bisher davon ausgegangen, dass das Wirtschaftsgut in einer „außerbetrieblichen“ Sphäre der Gesellschaft verbleibt und im Fall einer Veräußerung zu Einkünften i. S. d. § 30 EStG führt; siehe die Nachweise bei *Kofler*, „Außerbetriebliche Vermögenssphäre“, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, FS H. Kofler, 119, m. w. N. in FN 126.

¹¹⁾ Rz. 637 KStR 2013.

¹²⁾ Rz. 637 KStR 2013.

den.¹³⁾ Findet die Renditemiete hingegen in der Marktmiete keine Deckung, soll – nach Auffassung des BMF – das wirtschaftliche Eigentum auf den Gesellschafter verlagert werden. Dieser Umstand würde dem Grunde nach bereits eine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ (somit in Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Immobilie) an den Gesellschafter bewirken. Zu einer solchen soll es aber nur dann kommen, wenn die Körperschaft durch die Vermietung an den Gesellschafter einen Vermögensnachteil erleidet. Anders ausgedrückt, kann eine Wurzel ausschüttung nur dann vermieden werden, wenn der Gesellschafter eine (fremdunüblich hohe) Renditemiete leistet.¹⁴⁾

Fraglich erscheint uns, ob das Instrument der Renditemiete tatsächlich als Gradmesser zur Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums eingesetzt werden kann bzw. ob ein solches Konzept zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung überhaupt geboten erscheint.

2. Wurzel ausschüttungen auf Basis des wirtschaftlichen Eigentums

Zunächst ist klarzustellen, dass eine Ausschüttung von Gesellschaftsimmobilien in Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dem Grunde nach nicht undenkbar ist. Zweifelsohne bildet die Prüfung der Frage, wer wirtschaftlicher Eigentümer der im zivilrechtlichen Vermögen der Kapitalgesellschaft stehenden Immobilie ist, den Ansatzpunkt für etwaige fingierte Ausschüttungen an der Wurzel. Der Status des wirtschaftlichen Eigentümers ist dabei nach Maßgabe des § 24 Abs. 1 lit. d BAO zu bestimmen und kommt derjenigen Person zu, die über die fragliche Immobilie die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt. Nach Auffassung des VwGH übt derjenige die Herrschaft gleich einem Eigentümer aus, „*der auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen*“.¹⁵⁾ Im Rahmen von Gesellschaftsimmobilien kann dies z. B. der Fall sein, wenn die Gesellschaft zwar nach erfolgtem Erwerb zivilrechtlicher Eigentümer der Immobilie bleibt, die dem Gesellschafter eingeräumten Nutzungsbefugnisse aber derart umfassend sind, dass im Ergebnis die Gesellschaft trotz ihrer zivilrechtlichen Eigentümerstellung dauerhaft von der Nutznießung über die Liegenschaft ausgeschlossen ist.¹⁶⁾

Abgesehen von diesen Fällen kann weiters die Beurteilung von Leasingsverhalten für die gegenständliche Thematik der Immobilienüberlassung zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft von Bedeutung sein: Im Rahmen der wirtschaftlichen Zurechnung von Leasinggegenständen stellt sich allgemein die Frage, ob diese nach Maßgabe des § 24 BAO dem Leasinggeber (als zivilrechtlichem Eigentümer des Leasinggegenstands) oder bereits dem Leasingnehmer (ggf. als wirtschaftlichem Eigentümer des Leasinggegenstands) zuzurechnen sind.¹⁷⁾ Für die gegenständliche Thematik wird diesbezüglich vor allem der Umgang mit „Spezialleasingfällen“ von Bedeutung¹⁸⁾ sein, in denen der Leasinggegenstand von Anfang an dem Leasingnehmer zugerechnet wird. Spezialleasing wird von Seiten der Finanzverwaltung dann angenommen, wenn das Leasinggut speziell auf die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers zuge-

¹³⁾ Wenn das zwischen der Körperschaft und ihrem Anteilinhaber vereinbarte Mietentgelt niedriger ist als eine angemessene Miete, stellt die Differenz zwischen tatsächlicher Miete und angemessener Miete eine verdeckte Ausschüttung dar.

¹⁴⁾ Rz. 638 KStR 2013.

¹⁵⁾ VwGH 9. 10. 1991, 89/13/0098.

¹⁶⁾ Vgl. z. B. Stangl, Außerbetriebliche Sphäre, 140, m. w. N.

¹⁷⁾ Siehe dazu Rz. 136 EStR 2000 sowie VwGH 17. 8. 1994, 91/15/0083, m. w. N.; 17. 2. 1999, 97/14/0059.

¹⁸⁾ Siehe zur Behandlung nach den allgemeinen Leasinggrundsätzen bereits Brugger, KStR 2013: verdeckte Ausschüttung an der Wurzel, SWK-Heft 12/2013, 609 (611 f.).

schnitten ist und nach Ablauf der Vertragsdauer nur noch bei diesem eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung finden kann.¹⁹⁾

Fraglich erscheint daher, ob die Vermietung von Gesellschaftsimmobilien an den Gesellschafter, die nach den Wünschen und Bedürfnissen des Gesellschafters ausgestattet sind, als Fall des Spezialleasings angesehen werden kann.²⁰⁾ Brugger²¹⁾ führt dazu an, dass ein Anwendungsfall des Spezialleasings nicht bereits deshalb ausgeschlossen werden kann, weil bei Immobilien grundsätzlich die bloße *Möglichkeit* einer anderen Verwendung besteht. Vielmehr dürfte seiner Ansicht nach ausschlaggebend sein, ob eine andere Verwendung *wirtschaftlich sinnvoll* wäre. Diesbezüglich verweist der Autor auf die Judikatur des VwGH, welcher nämlich darauf abstellt, ob „das Leasing-Gut so auf die individuellen Bedürfnisse des Leasing-Nehmers zugeschnitten [ist], daß seine anderweitige Verwendung nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner als wirtschaftlich nicht sinnvoll [erscheinen würde]“.²²⁾ Brugger leitet daraus ab, dass „Spezialleasing“ auch bei Luxusimmobilien in Frage kommt, sofern die Vermietung oder Veräußerung an Dritte nicht gewinnbringend möglich ist.²³⁾

Dem könnte allerdings entgegengehalten werden, dass eine „wirtschaftlich sinnvolle Nutzung“ nicht zwingend auf eine monetäre Komponente (im Sinne einer Gewinnerzielung) ausgerichtet ist, sondern sehr wohl auf die tatsächliche oder rechtliche Nutzungsmöglichkeit bezogen sein könnte.²⁴⁾ Eine gewisse Tendenz dafür könnte auch aus den EStR²⁵⁾ abgeleitet werden, die zur Beurteilung der wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit auf die bloße „Möglichkeit“ zur Nutzung bzw. Verwertung aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen abstellen. Dadurch würden Gesellschaftsimmobilien zwar nicht generell von der Zurechnung nach den Spezialleasinggrundsätzen ausgeschlossen; allerdings würden diese wohl auf „exotische“ Fälle reduziert. Ein Beispiel könnte sein, dass die Immobilie tatsächlich nur beim Gesellschafter wirtschaftlich sinnvoll genutzt werden kann, weil diese z. B. aufgrund geringer Körpergröße des Gesellschafters eine für andere Personen nicht nutzbare Raumhöhe oder eine geringere Höhe der Türstöcke aufweist.

Eine über die allgemeinen Grundsätze des § 24 BAO bzw. die Spezialleasinggrundsätze hinausgehende Qualifikation des wirtschaftlichen Eigentums anhand einer reinen Renditekennzahl kann u. E. aus dem gegenwärtigen Rechtsstand daher nicht abgeleitet werden. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund der VwGH-Judikatur²⁶⁾ zu Immobilienvermietungen zwischen einer Gesellschaft und deren Gesellschafter. Dieser Judikaturlinie zufolge werden Gebäude, „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“²⁷⁾ in eine „außerbetriebliche Sphäre“ der Gesellschaft verscho-

¹⁹⁾ Vgl. Rz. 137 EStR 2000.

²⁰⁾ Siehe dazu auch die Auffassungen von Mayr, RdW 2013, 305 f., sowie Brugger, SWK-Heft 12/2013, 615.

²¹⁾ Vgl. Brugger, SWK-Heft 12/2013, 613.

²²⁾ VwGH 5. 12. 1972, 2391/71.

²³⁾ Brugger stellt jedoch in Frage, ob überhaupt besondere Zurechnungsregeln für Spezialleasingkonstruktionen gelten, zumal der VwGH die Zurechnung des Leasingguts an den Leasingnehmer in keinem Fall mit dem Vorliegen von „Spezialleasing“ begründet hätte; vgl. Brugger, SWK-Heft 12/2013, 613.

²⁴⁾ Die Frage, ob eine „wirtschaftlich sinnvolle Verwendung“ nach der bloßen Nutzungs- bzw. Verwertungsmöglichkeit oder nach einer potenziellen Gewinnerzielungsmöglichkeit am Markt zu beurteilen ist, wird jedoch noch einer abschließenden höchstgerichtlichen Klärung bedürfen.

²⁵⁾ Rz. 137 EStR 2000: „Eine nur beim Leasingnehmer wirtschaftlich sinnvolle Verwendung kann angenommen werden, wenn die Verwertung oder Nutzung des Leasinggegenstandes aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nur dem Leasingnehmer möglich ist.“

²⁶⁾ Siehe z. B. VwGH 7. 9. 1993, 90/14/0195; 20. 6. 2000, 98/15/0169; 24. 6. 2004, 2001/15/0002; 26. 3. 2007, 2005/14/0091; 16. 5. 2007, 2005/14/0083; 23. 2. 2010, 2007/15/0003; 20. 3. 2013, 2009/13/0259; 25. 4. 2013, 2010/15/0139.

²⁷⁾ VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083.

ben.²⁸⁾ Damit bringt der VwGH jedoch zum Ausdruck, dass eine Luxusimmobilie *per se* gerade nicht fiktiv in die Sphäre des Gesellschafters verschoben wird, sondern auf Ebene der Gesellschaft – wenn auch in einer außerbetrieblichen Sphäre – verbleibt. Explizit zeigt der VwGH auch auf, dass im Fall fremdunüblich niedriger Mietentgelte nur in Höhe der Differenz zwischen tatsächlich bezahlter und fremdüblicher Miete (und eben nicht in Höhe der Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten) eine verdeckte Ausschüttung vorliegt.²⁹⁾

Als Zwischenergebnis ist daher festzuhalten, dass das neue Konzept der Wurzel ausschüttung i. S. d. Rz. 637 ff. KStR 2013 weder aus § 24 Abs. 1 lit. d BAO oder den dazu entwickelten Spezialleasinggrundsätzen noch aus der Judikatur des VwGH abgeleitet werden kann und es diesem daher an der rechtlichen Grundlage fehlt.

3. Notwendigkeit des Konzepts der „Wurzel ausschüttung“ in den KStR 2013?

Abseits der Frage nach der gesetzlichen Deckung von „Wurzel ausschüttungen“ von Luxusimmobilien in Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten erscheint fraglich, ob überhaupt eine Notwendigkeit für ein solches Vorgehen besteht oder ob nicht vielmehr mit der Annahme von „Wurzel ausschüttungen“ weit über das Ziel hinausgeschossen wird.

Durch eine fiktive verdeckte Ausschüttung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten einer fraglichen Immobilie wird nämlich erreicht, dass ein Gesellschafter, der eine Liegenschaft von „seiner“ Gesellschaft anmietet, im Ergebnis grundsätzlich³⁰⁾ einem solchen Gesellschafter gleichgestellt wird, der die finanziellen Mittel in Form von Dividenden von der Gesellschaft ausgeschüttet erhält und damit die Immobilie privat erwirbt. Dies hat den Hintergrund, dass die erstgenannte Situation (ohne Berücksichtigung etwaiger Wurzel ausschüttungen) gegenüber der zweitgenannten zunächst als steuerlich privilegiert wirkt. Folgendes Beispiel soll diesen Umstand veranschaulichen:

● *Beispiel 1*

Eine Luxusimmobilie mit Anschaffungskosten i. H. v. 10.000.000 Euro soll

- a) entweder direkt vom Alleingesellschafter der A-GmbH mittels Ausschüttung von Dividenden der A-GmbH in entsprechender Höhe angeschafft werden
- b) oder von Seiten der A-GmbH angeschafft und an den Gesellschafter (fremdüblich) vermietet werden.

Fall a)

Die A-GmbH wird eine Bruttodividende von 13.333.333,33 Euro an den Gesellschafter ausschütten, um die Anschaffung der Immobilie des Gesellschafters zu ermöglichen. Dabei werden 3.333.333,33 Euro (= 25 % von 13.333.333,33 Euro) an KEST einbehalten, womit dem Gesellschafter ein Nettobetrag von 10.000.000 Euro zur Anschaffung der Immobilie zur Verfügung steht.

Fall b)

Da die A-GmbH die Immobilie aus deren Betriebsvermögen anschafft, kommt es zu keiner steuerwirksamen Ausschüttung von Gewinnen.

²⁸⁾ Dieses Verschieben in die außerbetriebliche Sphäre bezeichnet der VwGH als „*verdeckte Ausschüttung an der Wurzel*“. Der Begriff divergiert daher von dem später von der Finanzverwaltung verwendeten, zumal die Wurzel ausschüttung i. S. d. Rz. 637 ff. KStR 2013 ein Ausscheiden aus der Vermögenssphäre der Gesellschaft – und nicht nur eine Vermögensverschiebung zwischen zwei Sphären *innerhalb* der Gesellschaft – vorsieht.

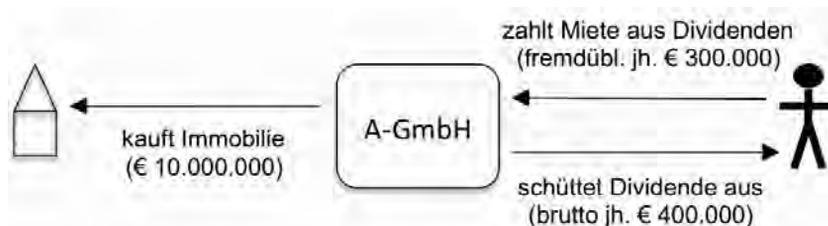
²⁹⁾ Vgl. zuletzt VwGH 20. 3. 2013, 2009/13/0259; 25. 4. 2013, 2010/15/0139; o. V., VwGH zu Grundstücken beim GmbH-Gesellschafter, RdW 2013, 369 (370).

³⁰⁾ Dies trifft nicht vollumfänglich zu, da im Fall der Veräußerung der Liegenschaft eine „*Rückübertragung*“ der Liegenschaft in die Gesellschaft und somit eine Einlage der Immobilie in das Betriebsvermögen der Körperschaft fingiert werden und der Veräußerungsgewinn daher auf Ebene der Gesellschaft der Besteuerung unterzogen wird. Dies erscheint insofern inkonsequent, als dem Gesellschafter auch die Veräußerung zuzurechnen sein müsste, wenn dieser als wirtschaftlicher Eigentümer der Immobilie qualifiziert wird; siehe dazu bereits *Brugger*, SWK-Heft 12/2013, 615; siehe zur Behandlung vor der Veröffentlichung der KStR 2013 *Kofler*, „Außerbetriebliche Vermögenssphäre“, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, FS H. Kofler, 121.

Ein Steuervorteil wird nun in der Variante B dadurch erreicht, dass vorläufig keine Gewinne aus der Gesellschaft ausgeschüttet werden müssen und daher die Kapitalertragsteuer (im Beispiel in Höhe von 3.333.333,33 Euro) vorerst nicht anfällt. Untechnisch gesprochen wird daher erreicht, dass eine „Privatanschaffung“ aus unversteuerten Mitteln (nämlich aus dem noch nicht steuerpflichtig ausgeschütteten Gesellschaftsvermögen) finanziert wird. Dabei darf jedoch nicht übersehen werden, dass es sich bei dem angezeigten Vorteil nicht um einen echten Steuerspar-, sondern vielmehr nur um einen Steuerstundungseffekt handelt: Zum einen wird zwar durch die Anschaffung der Immobilie auf Seiten der Gesellschaft eine sofortige steuerwirksame Ausschüttung von Gewinnen vermieden, zum anderen müssen jedoch fremdübliche Mieten an den Gesellschafter verrechnet werden, um verdeckte Ausschüttungen zu vermeiden. Alternativ ist die Differenz zwischen tatsächlich gezahlten und fremdüblichen Mieten als verdeckte Ausschüttung zu versteuern. Werden die Mieten in der Folge durch steuerpflichtige Ausschüttungen auf Seiten des Gesellschafters beglichen, reduziert sich der Stundungsvorteil des Gesellschafters mit jeder Miet- bzw. Dividendenzahlung.³¹⁾

● **Beispiel 1 (Fortsetzung)**

Der Gesellschafter der A-GmbH leistet in der Folge fremdübliche Mietzahlungen an die A-GmbH i. H. v. 300.000 Euro jährlich. Zur Finanzierung der Mietzahlungen nimmt die A-GmbH jährlich eine Ausschüttung von brutto 400.000 Euro vor, von der wiederum KEST i. H. v. 100.000 Euro (= 25 % von 400.000 Euro) abgezogen wird, sodass auf Ebene des Gesellschafters ein Nettobetrag von 300.000 Euro verbleibt.



Absolut betrachtet wird daher im aktuellen Fallbeispiel der Stundungsvorteil des Gesellschafters von zunächst 3.333.333,33 Euro nach 33,33 Jahren nominell³²⁾ ausgeglichen: Nach dieser Zeitspanne erreichen nämlich die laufend zur Mietzahlung ausgeschütteten Bruttodividenden einen kumulierten Wert von 13.333.333,33 Euro (= 400.000 Euro x 33,33), was exakt jenem Wert entspricht, der am Beginn der Betrachtung von der Gesellschaft ausgeschüttet hätte werden müssen, hätte der Gesellschafter das Objekt selbst anschaffen wollen.

Es kann daher im Ergebnis festgehalten werden, dass auf Gesellschafterebene zwar ein Vorteil durch die Anschaffung der Immobilie mittels der Gesellschaft erzielt werden kann, womit jedoch bloß eine Steuerstundung erreicht wird. In diesem Zusammenhang darf nicht übersehen werden, dass die Verlagerung von Wohnimmobilien in eine Gesellschaft auch mit dem Konkursrisiko der Gesellschaft belastet wird, was als Nachteil zur privaten Anschaffung anzusehen ist.

Nicht unerwähnt bleiben soll weiters, dass sich der eben skizzierte temporäre Stundungseffekt nicht ausschließlich im Wege der Immobilienanschaffung durch eine Körperschaft ergeben kann, sondern auch auf andere Weise zu erreichen ist: Dies ist etwa

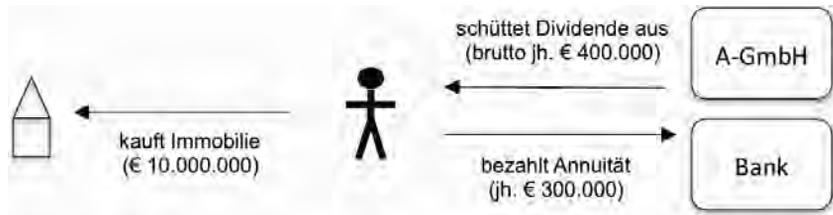
³¹⁾ Siehe dazu auch *Tumpel/Wisiak*, Die Wohnung des Unternehmers, in FS Ruppe, in Druck.

³²⁾ Durch den temporären Steuerstundungseffekt entsteht jedoch absolut ein Zinsvorteil. Wird zur Berechnung desselben die durchschnittliche Sekundärmarktrendite des Bundes der vergangenen zehn Jahre zugrunde gelegt, würde sich ein nomineller Gesamtzinsvorteil über die Gesamtperiode von 33,33 Jahren nach Berücksichtigung von Steuern i. H. v. rd. 1,4 Mio. Euro bzw. diskontiert auf den Zeitpunkt 0 i. H. v. rd. 1 Mio. Euro ergeben.

dann der Fall, wenn der Gesellschafter die Immobilie entweder selbst fremdfinanziert³³⁾ erwirbt und die Annuitäten durch Dividenden deckt oder von einem Dritten anmietet und die Miete durch Dividenden begleicht.³⁴⁾

● Beispiel 2

Der Gesellschafter der A-GmbH erwirbt eine Immobilie um 10.000.000 Euro. Für Zwecke der Finanzierung wird ein Bankkredit in Höhe der Anschaffungskosten der Immobilie aufgenommen. Die jährliche Annuität wird – für Zwecke der Vergleichbarkeit der Beispiele – mit 300.000³⁵⁾ angenommen und durch eine jährliche Gewinnausschüttung der A-GmbH i. H. v. brutto 400.000 Euro (abzgl. KEST ergibt das wiederum eine Nettodividende von 300.000 Euro) abgedeckt.



Im Ergebnis wird derselbe Steuerstundungseffekt bewirkt wie im Rahmen der Anschaffung über die Kapitalgesellschaft. Gleich wie in Beispiel 1 kehrt sich die vorläufige Steuerersparnis nach 33,33 Jahren nominell um.³⁶⁾ Nach dieser Zeitspanne erreichen nämlich die laufend zur Annuitätenzahlung ausgeschütteten Bruttodividenden einen kumulierten Wert von 13.333.333,33 Euro (= 400.000 Euro x 33,33), was exakt jenem Wert entspricht, der am Beginn der Betrachtung von der Gesellschaft ausgeschüttet hätte werden müssen, hätte der Gesellschafter das Objekt sofort ausschüttungsfinanziert anschaffen wollen.

4. Alternativansatz

Die entsprechend den Kriterien des BMF angenommene verdeckte Ausschüttung an der Wurzel ist nach unserer Ansicht weder gesetzlich gedeckt noch aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aus ertragsteuerlicher Sicht geboten. Bei fremdunüblichen Vertragsverhältnissen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter hinsichtlich der Vermietung von Luxusimmobilien wird i. d. R. eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen tatsächlich geleistetem und fremdüblichem Mietentgelt (anstatt über „Wurzelausschüttungen“ in Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten) anzunehmen sein. Nur in Extremfällen, bei denen es nach den bisherigen Kriterien des § 24 BAO bzw. den Spezialleasinggrundsätzen zu einer Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an der Liegenschaft zum Gesellschafter kommt, wird von einer Ausschüttung der Immobilie auszugehen sein.

Der Fokus muss auf die Berechnung der angemessenen Miete gelegt werden, um feststellen zu können, ob eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zum Mietentgelt anzunehmen ist. Die angemessene Marktmiete richtet sich u. E. danach, ob für das betreffende Objekt ein Mietmarkt existiert. Liegt ein solcher vor, bemisst sich die fremdübliche Miete nach den Vorgaben des Marktes, zumal ein Vermieter, der ein Objekt am Markt vermietet, automatisch davon ausgehen kann, dass er für das vermietete Objekt eine angemessene Rendite erhält.

Existiert hingegen kein Mietmarkt für das betreffende Objekt in der betreffenden Gegend, ist jene Miete zu ermitteln, die auch ein fremdes drittes Unternehmen (z. B.

³³⁾ Über ein Kreditinstitut.

³⁴⁾ Siehe dazu auch *Tumpel/Wisiak*, Wohnung, in FS Ruppe, in Druck.

³⁵⁾ Je nach Kreditvertragsausgestaltung hinsichtlich der Kreditlaufzeit wird freilich die Annuität höher oder niedriger ausfallen und – bei Finanzierung über Gewinnausschüttungen – eine frühere bzw. spätere Umkehr des Zinsvorteils bewirken.

³⁶⁾ Zur Quantifizierung des Zinsvorteils siehe bereits oben in diesem Abschnitt.

ein Leasingunternehmen oder Bauträger) verlangen würde. Dies erscheint auch aus der Judikatur des VwGH hervorzugehen, wenn im Erkenntnis ausgeführt wird: „Dem Erk. 23. 2. 2010, 2007/15/0003, ist der Hinweis zu entnehmen, dass die Höhe der angemessenen Miete daraus abgeleitet werden kann, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insb. auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet.“³⁷⁾ Die angemessene Miete für das Gebäude müsste somit anhand der auf die Laufzeit verteilten Errichtungskosten einschließlich eines Finanzierungsaufwands, einer Risikoprämie und eines Gewinnzuschlags kalkuliert werden.

Vom Gebäude getrennt zu ermitteln ist die Miete für den nackten Grund und Boden. Diese wird stets entsprechend den jeweiligen Marktverhältnissen – vor allem abhängig von der Lage, nicht aber vom darauf befindlichen Gebäude – anzusetzen sein. Die Miete für den Grund und Boden ist i. d. R. dieselbe, ob ein Luxusimmobilie oder ein Appartementhaus darauf steht. Die Marktmiete für den Grund und Boden ist durch Vergleich mit vergleichbaren Liegenschaften in der Umgebung zu ermitteln. Eine niedrige Miete für den Grund und Boden kann gerechtfertigt sein, wenn alle Vermieter eine solche akzeptieren würden. Individuelle Überlegungen auf Seiten der Gesellschaft, wegen der Erwartung einer Wertsteigerung vom Gesellschafter eine geringe Miete für den Grund-und-Boden-Anteil der Miete zu verlangen, sind jedenfalls nicht zu berücksichtigen, da bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit subjektive Momente keine Rolle spielen dürfen. Für das Gebäude selbst kann i. d. R. ohnedies keine Wertsteigerung erwartet werden. Wenn nicht gerade enorme Baukostensteigerungen zu erwarten sind oder es sich nicht um Liebhabergebäude handelt, wird der Wertverzehr durch Abnutzung stets etwaige Wertsteigerungen übersteigen.

5. Resümee

Mit der Neuauflage der KStR 2013 wurde das Konzept der verdeckten Ausschüttung in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer dem Gesellschafter zur Verfügung gestellten Immobilie in die KStR aufgenommen. Die fiktive Ausschüttung an der Wurzel soll dabei entsprechend den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums erfolgen, wobei die sog. „Renditemiete“ als Gradmesser zur Feststellung des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums dient. Es konnte in diesem Beitrag aufgezeigt werden, dass dafür die gesetzlichen Grundlagen fehlen und nach der bisherigen Dogmatik des wirtschaftlichen Eigentums i. S. d. § 24 BAO nur in Extremfällen eine Ausschüttung an den Gesellschafter angenommen werden dürfte, nicht aber in Abhängigkeit des Nicht-erreichens einer Renditemiete. Überdies wurde festgestellt, dass das neue Konzept des BMF auch nicht aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerechtfertigt ist, da sich für den Bereich der Ertragsbesteuerung bloß Stundungsvorteile ergeben, die aber auch durch andere nicht missbräuchliche Gestaltungen erzielbar sind. U. E. sollte im Fall der nicht fremdüblichen Vermietung von Liegenschaften durch die Gesellschaft an den Gesellschafter eine Korrektur des Steuervorteils durch eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen tatsächlich geleistetem und fremdüblichem Mietentgelt erfolgen. Die dabei notwendige Ermittlung der fremdüblichen Miete muss entweder nach den Vorgaben des Marktes – sofern vorhanden – oder nach jenen Gesichtspunkten erfolgen, die auch ein fremdes drittes Unternehmen (etwa ein Leasingunternehmen) zur Kalkulation heranziehen würde. Vom Gebäude getrennt zu bewerten wäre dabei die Miete für den nackten Grund und Boden, die stets entsprechend den jeweils herrschenden Marktverhältnissen anzusetzen ist.

³⁷⁾ VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0139.

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