

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Grund und Boden

- Keine 86%-Pauschalregelung bei § 5-Gewinnermittlung!

Einkommensteuer

- Außerplanmäßige Abschreibung und Bewertungsreserve
- Sachbezug und Kilometergeld – es ist möglich!
- Aktuelle Judikatur zu behinderungsbedingten Aufwendungen

Stiftungssteuerrecht

- Wurzelzuwendungen bei Privatstiftungen

Umsatzsteuer

- Renaissance der 10%igen Mindestnutzung
- Stillschweiger Abschied von der umsatzsteuerlichen Liebhaberei

Verfahren

- Wenn (nur) das Verfahrensrecht siegt

Wirtschaft

- Haftung des Urkundenerstellers bei unterlassener (USt)Beratung
- Neues zu Schadenersatzklagen bei Kartellrechtsverstoß



Linde

Stiftungssteuerrecht

Wurzelzuwendung bei Privatstiftungen

Maßstab „Renditemiete“ auch für Privatstiftungen anzulegen?

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

Mit der Veröffentlichung der KStR 2013 wurde das Konzept der sog. „Renditemiete“¹⁾ von Seiten der Finanzverwaltung „eingeführt“. Damit soll überprüft werden, ob (Luxus-)Immobilien, die im zivilrechtlichen Eigentum einer Kapitalgesellschaft stehen und an deren Gesellschafter vermietet werden, für steuerliche Zwecke der Gesellschaft oder dem Gesellschafter zugerechnet werden. Im letzteren Fall soll die Immobilie als KEST-pflichtig an den Gesellschafter ausgeschüttet gelten. Der folgende Beitrag stellt die Frage, ob diese – von Seiten der Finanzverwaltung aufgeworfene – Rechtsansicht auch auf Mietverhältnisse zwischen einer Privatstiftung und deren Begünstigten anzuwenden ist.

1. Konzept der Renditemiete

Ausgangspunkt der gegenständlichen Überlegungen des BMF bildet die Judikatur des VwGH²⁾ zur Vermietung von Immobilien einer Kapitalgesellschaft an deren Gesellschafter-Geschäftsführer. Aus dieser ergab sich dem Grunde nach die Möglichkeit, unter engen Voraussetzungen eine verdeckte Ausschüttung einer solchen Immobilie an den nutzungsberechtigten Gesellschafter anzunehmen. Nach Auffassung des BMF ist für die Beurteilung im Sinne der Judikatur des VwGH entscheidend, ob die betreffende Immobilie für eine fremdübliche, marktkonforme Nutzungsüberlassung geeignet und daher jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar ist.³⁾ Um diese Voraussetzung zu objektivieren, soll nunmehr die sog. „Renditemiete“ mit der erzielbaren Marktmiete für die betreffende Immobilie verglichen werden. Die Renditemiete wird nur dann erreicht, wenn für das eingesetzte Kapital die durchschnittliche Rendite einer Immobilienveranlagung in dieser Lage erzielt wird (Immobilienrendite der betreffenden Region).

Findet die Renditemiete in der Marktmiete Deckung, gilt nach Meinung des BMF die Immobilie als jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar, womit das wirtschaftliche Eigentum daran bei der Körperschaft liegt. Bei solchen Immobilien kann es nur dann zu einer verdeckten Ausschüttung kommen, wenn der Gesellschafter weniger Miete leistet, als fremdüblich wäre.

Findet die Renditemiete jedoch in der Marktmiete keine Deckung, soll das wirtschaftliche Eigentum an der Immobilie fiktiv dem Gesellschafter zugerechnet werden, was eine Ausschüttung der Immobilie „an der Wurzel“ zur Folge hätte. Dies wiederum soll jedoch nur für den Fall gelten, dass der Gesellschafter kein der Renditemiete⁴⁾ entspre-

*) 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 Moshammer, P LL.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 dazu bereits z. B. Brugger, KStR 2013: verdeckte Ausschüttung an der Wurzel, SWK-Heft 12/2013, 609 (609 ff.).

²⁾ Vgl. 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.

³⁾ Vgl. Rz. 637 KStR 2013.

⁴⁾ Die Höhe der Renditemiete bestimmt sich durch die durchschnittliche Immobilienrendite des eingesetzten Kapitals zuzüglich einer Risikoprämie. Die Risikoprämie soll das spezifische Mietausfallsrisiko abdecken, weil bei einer Nutzungsüberlassung zur Marktmiete eine angemessene Verzinsung des ursprünglich eingesetzten Kapitals nicht mehr erreicht werden kann; vgl. Rz. 638 KStR 2013.

chendes Mietentgelt an die Gesellschaft entrichtet. Wird ein solches Entgelt in Höhe der Renditemiete geleistet („Schadloshaltung der Kapitalgesellschaft“⁵⁾, soll nach Auffassung der Finanzverwaltung das wirtschaftliche Eigentum weiter bei der Körperschaft liegen, was eine Wurzelzuwendung ausschließt.⁶⁾

2. Anwendbarkeit bei Vermietungen zwischen Privatstiftung und Begünstigten

Fraglich ist, ob auch im Verhältnis zwischen (eigennützigen) Privatstiftungen und deren Begünstigten ohne die tatsächliche Vornahme einer formalen Zuwendung eine fingierte Zuwendung von Wirtschaftsgütern in Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des betroffenen Objekts („Wurzelzuwendung“) denkbar ist.

Dies ist dem Grunde nach zunächst in jenen Konstellationen zu bejahen, in denen die Begünstigten bzw. die Stifter tatsächlich wirtschaftliches Eigentum⁷⁾ am betroffenen Wirtschaftsgut erlangen. Wirtschaftliches Eigentum hat derjenige, der die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, indem er auf Dauer die tatsächliche Herrschaft ausüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen.⁸⁾ Ein wirtschaftliches Eigentum des Stifters an einer im zivilrechtlichen Eigentum der Privatstiftung stehenden Immobilie ist z. B. dann gegeben, wenn auf die Immobilie ausschließlich der Stifter ungehindert zugreifen kann, ohne dass der Stiftungsvorstand irgendeinen Einfluss darauf nehmen kann, oder wenn Unvereinbarkeitsbestimmungen⁹⁾ (ein Begünstigter ist Mitglied des Stiftungsvorstandes) verletzt werden.¹⁰⁾

Fraglich ist aber, ob darüber hinaus eine „Wurzelzuwendung“ auch in anderen Fällen angenommen werden kann. Zu prüfen ist insb, ob etwa eine Parallele zu der o. a. ertragsteuerlichen Behandlung der Immobilienvermietung zwischen Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter nach den KStR 2013 gezogen werden muss. Dieser bereits dem Grunde nach fragwürdige Ansatz¹¹⁾ kann u. E. jedoch nicht auf Vertragsverhältnisse zwischen Privatstiftungen und deren Begünstigten bzw. Stiftern übertragen werden.¹²⁾ Dies ergibt sich vor allem aus der systematischen Einordnung jener Grundproblematik, deren die Finanzverwaltung im Rahmen der KStR 2013 Herr werden möchte:

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung an der Wurzel, insb. bei Immobilienvermietungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter, reicht auf die ständige Rechtsprechung des VwGH¹³⁾ zurück, in der dieser judiziert, dass auch bei § 7 Abs. 3 KStG-Körperschaften eine außerbetriebliche („private“) Sphäre vorliegen kann. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten Zwecken der Gesellschafter dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Wirtschaftsgüter, die notwendiges Privatvermögen darstellen,

⁵⁾ Vgl. *Mayr*, Wirtschaftliches Eigentum und außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, RdW 2013, 303 (305).

⁶⁾ Vgl. Rz. 638 KStR 2013.

⁷⁾ Gemäß § 24 Abs. 1 BAO.

⁸⁾ Vgl. VwGH 18. 12. 1989, 88/15/0114, m. w. N.

⁹⁾ Vgl. § 15 Abs. 2 PSG.

¹⁰⁾ Vgl. BMF 22. 10. 2010, BMF-010216/0071-VI/6/2010, Salzburger Steuerdialog 2010; *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 13 Tz. 548.

¹¹⁾ Siehe für eine kritische Würdigung des neuen Ansatzes *Tumpel/Wisiak*, Die Wohnung des Unternehmers, in FS Ruppe, in Druck.

¹²⁾ Auch *Wiesner* zweifelt an einer Anwendbarkeit der Wurzelzuwendungsfiktion; vgl. *Wiesner*, Unternehmereigenschaft einer Privatstiftung bei Nutzungsüberlassung an Begünstigte, RWZ 2011, 354 (355). *Doralt* hingegen denkt nur eine Zuwendung in Höhe der Differenz zwischen Herstellungskosten und Verkehrswert an; vgl. *Doralt*, Luxusvilla: Nutzungsbewertung für Begünstigte und Gesellschafter, RdW 2004, 571 (571).

¹³⁾ Vgl. 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.

können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen erklärt¹⁴⁾ und somit nur zum außerbetrieblichen (steuerneutralen) Vermögen der Körperschaft gezählt werden.¹⁵⁾ Die außerbetriebliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern, die der Gesellschafter nutzt, setzt nach der Rechtsprechung voraus, dass das Wirtschaftsgut schon seiner Erscheinung nach (z. B. besonderes repräsentative Komponente, spezielle Abstimmung auf die Bedürfnisse des Gesellschafters) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist.¹⁶⁾

Die Problematik der Zuordnung eines Wirtschaftsguts einer unter § 7 Abs. 3 KStG fallenden Körperschaft in deren „außerbetriebliche Sphäre“¹⁷⁾ liegt nun darin begründet, dass die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte bei solchen Körperschaften durch die Fiktion des § 7 Abs. 3 KStG ausgeschlossen wird.¹⁸⁾ Die theoretisch durchaus denkbare Annahme, dass eine Kapitalgesellschaft „außerbetriebliches Vermögen“ – also eine „Privatsphäre“ – habe, verursacht freilich eine Reihe von Unklarheiten und Folgefragen, insbesondere im Hinblick auf die Vermögens- und Einkünftequalifikation.¹⁹⁾ Aus diesem Grund wurde von Seiten der Finanzverwaltung²⁰⁾ bereits im Jahr 2008 angenommen, dass eine Zuordnung „zum außerbetrieblichen Bereich“ zur (vollen) verdeckten Ausschüttung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten an den Gesellschafter führen wird. Da die Abgrenzungskriterien, nach denen beurteilt werden soll, ob außerbetriebliches Vermögen vorliegt („*besonders repräsentativ*“ und „*speziell auf die Wohnbedürfnisse zugeschnitten*“), in ihrer Auslegungen Schwierigkeiten verursacht haben, versucht das BMF²¹⁾ nun eine Objektivierung: Immobilien, die nicht zu Marktkonditionen fremdüblich vermietet werden, weil die „Renditemiete“ keine Deckung in der Marktmiete finden kann, gelten schon ihrer Erscheinung nach als für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt (besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters zugeschnittene Gebäude). Zusammengefasst soll daher mit den KStR 2013 eine Objektivierung der VwGH-Judikatur zur außerbetrieblichen Sphäre einer Kapitalgesellschaft erreicht werden.²²⁾

Für Privatstiftungszwecke stellt sich jedoch das in den vorstehenden Absätzen angeführte Grundproblem nicht: Anders als bei § 7 Abs. 3 KStG-Körperschaften kann bei offengelegten²³⁾ Privatstiftungen Vermögen vorliegen, wodurch die Möglichkeit der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte eröffnet wird.²⁴⁾ Das an einen Stifter bzw. Begünstigten überlassene „*besonders repräsentative*“ Vermögen einer Privatstiftung wird daher nicht in eine einkünfteirrelevante Sphäre verschoben, weshalb eine Wurzelzuwendung angenommen werden könnte; vielmehr ist das Vermögen weiterhin der einkünfterelevanten außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen. Die in den KStR 2013 vorgebrachten Aussagen über die verdeckte Ausschüttung bei Unterschreiten einer „Renditemiete“ können daher für Privatstiftungen keine Anwendung finden, zumal dadurch eine Rechtsprechungslinie des VwGH objektiviert werden soll, die – wie

¹⁴⁾ Z. B. VwGH 18. 12. 2001, 98/15/0019.

¹⁵⁾ Vgl. VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083; 23. 2. 2010, 2007/15/0003.

¹⁶⁾ Vgl. VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083.

¹⁷⁾ Siehe zum Begriff *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften (2004) 143.

¹⁸⁾ Vgl. *Stangl*, Außerbetriebliche Sphäre, 142; siehe aber Rz. 611 und 613 KStR 2001.

¹⁹⁾ Ausführlich *Kofler*, Die „außerbetriebliche Vermögenssphäre“ der Kapitalgesellschaft, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen* (Hrsg.), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen — Strukturen — Prinzipien — Neuerungen, FS H. Kofler (2009) 103 (103 ff.).

²⁰⁾ BMF 5. 12. 2008, BMF-010216/0155-VI/6/2008, Salzburger Steuerdialog 2008.

²¹⁾ Siehe Rz. 637 ff. KStR 2013.

²²⁾ Siehe dazu insbesondere *Mayr*, RdW 2013, 303 ff.

²³⁾ Somit jene Privatstiftungen, die dem zuständigen Finanzamt Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung offengelegt haben.

²⁴⁾ Vgl. *Stangl*, Außerbetriebliche Sphäre, 142.

gezeigt wurde – im Verhältnis zwischen Privatstiftung und deren Stifter bzw. Begünstigten keine Relevanz hat.

Unterstützung findet die hier vertretene Rechtsansicht durch eine Aussage der Finanzverwaltung²⁵⁾ im Salzburger Steuerdialog 2010: Dort wurde explizit die Frage aufgeworfen, ob die Anschaffung einer Luxusvilla in Mallorca von Seiten einer Privatstiftung als Zuwendung in Höhe der gesamten Investitionskosten angesehen werden könne, wenn diese Villa bloß für fünf Wochen im Jahr von einem Begünstigten genutzt wird²⁶⁾ und dafür auch keine Miete bezahlt wurde. In Anlehnung an die Judikatur des VwGH²⁷⁾ zur außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft führte die Finanzverwaltung dazu aus, dass „[f]ür die Beurteilung, ob wirtschaftliches Eigentum des Stifters vorliegt oder nicht, ... es daher nicht darauf an[kommt], ob die Villa ausschließlich auf die Bedürfnisse des Stifters zugeschnitten ist oder nicht bzw. ob es sich um Luxuswirtschaftsgüter handelt oder nicht“. Einzig und allein in den einleitend erwähnten Fällen, in denen Stifter oder Begünstigte die Herrschaft über die Immobilie gleich einem Eigentümer ausüben, indem diese auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und imstande sind, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen,²⁸⁾ wären der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und somit eine Zuwendung der Immobilie „an der Wurzel“ denkbar.

3. Fazit

Die neue Auffassung der Finanzverwaltung zu Immobilienvermietungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren Gesellschaftern in den KStR 2013 soll die bisherige VwGH-Judikatur objektivieren. Es gibt gute Gründe dafür, dass Immobilienvermietungen von Privatstiftungen an deren Stifter/Begünstigte von der Neuausrichtung der KStR 2013 jedenfalls nicht betroffen sein sollten. Vielmehr ist bei einem fremdunüblich niedrigen Mietzins wie bisher von einer Zuwendung im Ausmaß der Differenz zum Marktmietzins auszugehen.

²⁵⁾ Vgl. BMF 22. 10. 2010, BMF-010216/0071-VI/6/2010, Salzburger Steuerdialog 2010.

²⁶⁾ Wobei diesem aber das ganze Jahr die Villa zur Nutzung zur Verfügung stand.

²⁷⁾ Vgl. VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083.

²⁸⁾ Vgl. VwGH 18. 12. 1989, 88/15/0114, m. w. N.

Übernahme von Mitgliedsbeiträgen für Golfclub

(B. R.) Die Mitgliedschaft in einem Sport-, Geselligkeits- oder Freizeitverein betrifft die private Sphäre des Arbeitnehmers. Dies gilt auch dann, wenn eine solche Mitgliedschaft dem Beruf förderlich ist, weil sich auf diesem Weg Kontakte mit (zukünftigen) Kunden des Arbeitgebers anknüpfen oder vorhandene Geschäftsbeziehungen intensivieren lassen. Ein solcher beruflicher Bezug lässt sich vom privaten Bereich nicht trennen, da er oftmals eine Folgewirkung von privaten Kontakten (gemeinsame Unterhaltung, gemeinsamer Verzehr, sportliche Betätigungen im Verein) ist oder weil sich aus vorhandenen geschäftlichen Beziehungen private Freundschaften durch eine gemeinsame Mitgliedschaft in Vereinen entwickeln können, und zwar auch dann, wenn sich der Arbeitnehmer sportlich nicht betätigt oder beispielsweise mangels Platzreife nicht betätigen kann.

Die Übernahme der Beiträge für die Mitgliedschaft eines angestellten GmbH-Geschäftsführers in einem Golfclub führt daher zu Arbeitslohn, auch wenn eine solche Mitgliedschaft dem Beruf förderlich ist. (BFH 21. 3. 2013, VI R 31/10)

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