



# Ausgewählte „Lowlights“ der KStR 2013

---

A. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner



# Überblick

---

- RZ 650 ff „Privatvermögen“ von Körperschaften, Zurechnung an die Anteilseigner
- RZ 1184 Verschlechterungen beim Dividendenvorbehalt
- RZ 1312 steuerpflichtige Zuschreibung aufgrund der Werterholung einer zuvor ausschüttungsbedingt (und damit steuerneutral) teilwertberechtigten Beteiligung

# außerbetriebliche Sphäre

---

- VwGH 2007
  - „außerbetriebliches Vermögen“ nur in Ausnahmefällen
    - Wohnobjekt besonders repräsentativ
    - speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten
- Salzburger Steuerdialog 2008
- KStR 2013 (Rz 650 ff)
  - entscheidend: wirtschaftliches Eigentum
    - „Renditemiete“
      - Immobilie am Markt fremdüblich vermietbar
      - samt fremdüblicher Rendite
    - **Konsequenz bei wirtschaftlichem Eigentum: sofortige volle verdeckte Ausschüttung der Anschaffungskosten**

# „Privatvermögen“ von Körperschaften

---

## ■ KStR Rz 650

- Wirtschaftsgüter einer unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft, deren
  - **Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst** ist, bzw.
  - die **nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft** dienen, können nicht zum Betriebsvermögen einer Körperschaft gehören.
- es muss untersucht werden, ob eine verdeckte Ausschüttung an den Anteilsinhaber vorliegt

# „Privatvermögen“ von Körperschaften

---

## ■ KStR Rz 650

- „verdeckten Ausschüttung an der Wurzel“ bei wirtschaftlichem Eigentum ( § 24 Abs 1 BAO) des Gesellschafters:
  - **analog zum Spezialleasing**
    - Wirtschaftsgut derart speziell auf die Bedürfnisse des Anteilsinhabers zugeschnitten ist, sodass es nach Ablauf einer allfälligen Mietdauer überhaupt nur mehr vom Anteilsinhaber genutzt bzw. verwertet werden kann (vgl EStR 2000 Rz 137 f)
  - wirtschaftliches Eigentum des Anteilsinhabers – unabhängig von der Ausgestaltung des Wirtschaftsguts – auch dann wenn
    - dieser (oder eine ihm nahestehende Person) **gleich einem Eigentümer die Herrschaft über das Wirtschaftsgut** ausübt.
    - Anteilsinhaber steht **Dispositionsmöglichkeiten über das Wirtschaftsgut** zu, die es ihm ermöglichen, über das Wirtschaftsgut wie ein Eigentümer zu verfügen (dazu EStR 2000 Rz 123 ff)

# „Privatvermögen“ von Körperschaften

---

## ■ KStR Rz 650

- Rechtsfolge bei wirtschaftlichem Eigentum des Anteilsinhabers
  - Bereicherung des wirtschaftlichen Eigentümers zu Lasten der Körperschaft in Höhe der von der Körperschaft getragenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (sowie etwaiger Fremdfinanzierungskosten) des Wirtschaftsguts
  - Folglich sind dem Anteilsinhaber **die vollen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (sowie etwaige Fremdfinanzierungskosten) des Wirtschaftsguts zuzurechnen.**

# „Privatvermögen“ von Körperschaften

---

## ■ KStR Rz 651

### — Prüfschritte

- Ist die Immobilie für eine fremdübliche, marktkonforme Nutzungsüberlassung geeignet, dh findet die „Renditemiete“ in der Marktmiete Deckung?
- Kann die Immobilie zu Marktkonditionen fremdüblich vermietet werden, handelt es sich um eine jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbare Immobilie?
  - Bei diesen dem Betriebsvermögen der Körperschaft zuzurechnenden Immobilien kann es nur zu einer verdeckten Ausschüttung kommen, wenn das zwischen der Körperschaft und ihrem Anteilsinhaber vereinbarte Mietentgelt niedriger ist als eine angemessene Miete, wie sie die Körperschaft mit einem fremden Dritten vereinbart hätte.

# „Privatvermögen“ von Körperschaften

---

## ■ KStR Rz 651

### — Prüfschritte

- Kann die Immobilie nicht zu Marktkonditionen fremdüblich vermietet werden, weil sie schon ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude), womit die „Renditemiete“ keine Deckung in der Marktmiete finden kann, muss dennoch überprüft werden, ob vorliegende **Nutzungsüberlassung einem (modifizierten) Fremdvergleich** standhält.
- Dabei ist auf die **Angemessenheit des vereinbarten Mietentgeltes** abzustellen, wobei hinsichtlich der Ausgestaltung des Mietverhältnisses auf die in der **Angehörigenjudikatur** des VwGH entwickelten Grundsätze Bedacht zu nehmen ist.

# „Privatvermögen“ von Körperschaften

---

## ■ KStR Rz 651

### — Prüfschritte

- Eine dem Fremdvergleich entsprechende Miethöhe („Renditemiete“) liegt nur dann vor, wenn darin
  - eine **angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals**,
  - zuzüglich zu einer **Abgeltung des Wertverzehrs und der Nebenkosten** und
  - eine vom **Mieter zu leistenden, das Mietausfallswagnis widerspiegelnde Risikoprämie**,

# Wer ist wirtschaftlicher Eigentümer der Immobilie?

Findet die „Renditemiete“ in der für die Immobilie erzielbaren Marktmiete Deckung?

Ja

Nein

→ Immobilie jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar

→ Immobilie nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar

Wirtschaftliches Eigentum bei der Körperschaft

Prüfung der Nutzungsüberlassung: Erreicht das Mietentgelt für die Nutzungsüberlassung eine angemessene Miete (Fremdüblichkeit)?

Ja

Nein



vA iHd Differenz zur Marktmiete

Prüfung der Nutzungsüberlassung: Erreicht das Mietentgelt für die Nutzungsüberlassung die „Renditemiete“?

Ja

Nein

Wirtschaftliches Eigentum bei der Körperschaft

Wirtschaftliches Eigentum beim Anteilsinhaber



vA an der Wurzel iHd AK/HK

# Dividendenvorbehalt beim Verkauf

---

## ■ KStR Rz 1184

- Die Befreiung setzt keine bestimmte Beteiligungsdauer voraus. Sie wirkt sofort ab Erwerb der Beteiligung. Erfolgt eine Beteiligungsveräußerung mit einem Dividendenvorbehalt dahingehend, dass dem Veräußerer die ~~nächste, erst zu beschließende~~ **Dividendenzahlungen nach der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums** für das im Veräußerungszeitpunkt bereits abgelaufene Geschäftsjahr zukommen **sollen, liegt kein befreiter Beteiligungsertrag vor, wenn die vorbehaltene Dividende in offenkundigem Zusammenhang mit dem Verkauf steht und daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen Teil des Kaufpreises darstellt (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0053).** greift die Befreiung ungeachtet der Tatsache, dass im Zeitpunkt der Ausschüttung die Beteiligung dem Veräußerer nicht mehr zuzurechnen ist.

# Zuschreibung nach ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibung

---

## ■ KStR Rz 1312

*Beispiel:*

*Die A-GmbH erwirbt am 10.12.04 alle Anteile an der B-GmbH um 1.000. Auf Grund einer am 20.5.05 beschlossenen Gewinnausschüttung für das Jahr 04 erhält die A-GmbH neben dem Jahreshesgewinn 04 auch thesaurierte Gewinne aus den Jahren 01 bis 03 in Höhe von 600. In der Bilanz zum 31.12.05 nimmt die A-GmbH eine Teilwertabschreibung der Beteiligung an der B-GmbH im selben Ausmaß vor.*

*Werden keine fundierten Argumente vorgebracht, auf welche anderen Faktoren die Teilwertberichtigung der Beteiligung an der B-GmbH zurückzuführen ist, ist diese vom Abzugsverbot betroffen. Die Teilwertabschreibung von 600 ist daher dem Gewinn außerbilanzmäßig wieder hinzuzurechnen und somit steuerunwirksam. Der steuerliche Buchwert der Beteiligung an der B-GmbH beträgt jedoch nunmehr 400.*

**a) Wird die *zuvor teilwertgeminderte* Beteiligung in einem Folgejahr um 1.100 veräußert, kommt es zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von 700.**

**b) Tritt bei der *zuvor teilwertgeminderten* Beteiligung in einem Folgejahr eine Werterholung ein und liegt ihr Teilwert bei 1.100, kommt es zu einer steuerpflichtigen Zuschreibung in Höhe von 600.**