Übertragung stiller Reserven bei Privatstiftungen

Eine Übertragbarkeit der stillen Reserven ist auch gegeben, wenn eine Tochtergesellschaft durch die Privatstiftung neu gegründet wird. Gleiches gilt in der Regel auch, wenn eine ordentliche Kapitalerhöhung bei einer Gesellschaft erfolgt und die Privatstiftung durch eine solche einen mindestens 10%igen Anteil an der Körperschaft (zusätzlich) erwirbt. Kann an der Kapitalerhöhung nur teilnehmen, wer für die neuen Anteile ein Agio leistet, steht dieses, den Anschaffungskosten der neu erworbenen Anteile zuzuordnende Agio beim Erwerber der neuen Anteile für eine Übertragung stiller Reserven iSd § 13 Abs 4 KStG 1988 zur Verfügung; es liegen keine nachträglichen Anschaffungskosten der bestehenden Beteiligung vor. Zahlungen für einen Gesellschafterzuschuss stellen demgegenüber weitere Anschaffungskosten auf die Beteiligung dar, sind aber im gegebenen Zusammenhang nicht als Anschaffung einer Beteiligung zu werten. Dies ergibt sich schon aus dem Zweck der Bestimmung als Investitionsbegünstigung, die eine Ersatzanschaffung von neuen Anteilen ermöglichen, nicht aber die Ausstattung von bestehenden Tochtergesellschaften mit zusätzlichen Mitteln fördern soll.

https://doi.org/10.33196/ges202208041001

VwGH 17.11.2022, Ra 2021/15/0053

Deskriptoren: Privatstiftung, Übertragung stiller Reserven, Beteiligung.
Normen: § 13 Abs 4 KStG; § 22 BAO.

Kurzdarstellung des Sachverhalts

Die revisionswerbende Privatstiftung veräußerte am 28.3.2008 100% der Aktien an einer Aktiengesellschaft. Die stillen Reserven aus der Veräußerung wurden auf eine Rücklage gemäß § 13 Abs 4 KStG übertragen. Am 28.1.2009 erwarb die revisionswerbende Privatstiftung 100% der Anteile an der F GmbH. Mit Beschluss vom selben Tag wurde bei der F GmbH eine ordentliche Kapitalerhöhung von EUR 35.000 auf EUR 1.000.000 durchgeführt und ein Agio in Höhe von EUR 10.200.000 zugesagt. Die revisionswerbende Privatstiftung wollte sodann die stillen Reserven aus der Veräußerung der Aktien in Höhe von EUR 11.169.687 gemäß § 13 Abs 4 KStG 1988 auf die Anschaffungskosten der F GmbH inklusive des Agios übertragen.

Aus den Entscheidungsgründen

„§ 13 Abs. 4 KStG 1988 lautet:
‚(...)
(4) Wird ein nicht in einem Betriebsvermögen gehaltener Anteil an einer Körperschaft veräußert, an dem die Privatstiftung oder bei unentgeltlichem Erwerb ihr Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% beteiligt war, gilt Folgendes:

1. Soweit nicht Abs. 3 letzter Satz anzuwenden ist, können die dabei aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungskosten eines im Kalenderjahr der Veräußerung angeschafften Anteils an einer Körperschaft, der mehr als 10% beträgt, abgesetzt werden (Übertragung stiller Reserven). Davon ausgenommen sind Anschaffungen von bestehenden Anteilen von einer Körperschaft, an der die Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 20% beteiligt sind.
2. Stille Reserven sind der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös.
3. Als Anschaffungskosten des erworbenen Anteils gelten die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge. Diese Anschaffungskosten sind in Evidenz zu nehmen.
4. Erfolgt im Kalenderjahr der Aufdeckung keine Übertragung stiller Reserven, kann dafür ein steuerfreier Betrag gebildet werden. Der steuerfreie Betrag kann innerhalb von zwölf Monaten ab der Veräußerung der Beteiligung als stille Reserve im Sinne der Z 1 bis 3 übertragen werden. Steuerfreie Beträge, die nicht innerhalb dieser Frist übertragen werden, sind nach § 22 Abs. 2 zu versteuern. Abs. 3 letzter Satz ist sinngemäß anzuwenden.‘

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2001 (ErlRV 311 BlgNR 21. GP, 176 f), mit dem diese Bestimmung eingeführt wurde, lauten:
‚Als weitere Maßnahme werden auch Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen gemäß § 31 EStG 1988 in die Zwischenbesteuerung einbezogen. Das dafür vorgesehene Besteuerungsregime entspricht grundsätzlich jenem, wie es für Zinserträge vorgesehen wird. Die Zwischenbesteuerung kann allerdings insoweit vermieden

© Verlag Österreich 2022

werden, als im Kalenderjahr der Veräußerung bzw innerhalb von zwölf Monaten ab der Veräußerung eine mehr als 10% betragende Beteiligung an einer Körperschaft erworben wird und der ‚Veräußerungsgewinn' auf die Anschaffungskosten dieser Beteiligung übertragen wird. Die Regelung ist der Übertragung stiller Reserven im Sinne des § 12 EStG 1988 nachgebildet. In Anlehnung an diese Bestimmung ist auch die Bildung eines steuerfreien Betrages vorgesehen. Dieser ist innerhalb von zwölf Monaten ab der Veräußerung bestimmungsgemäß zu verwenden. Erfolgt keine bestimmungsgemäße Verwendung, ist der steuerfreie Betrag aufzulösen und einer Zwischenbesteuerung zuzuführen. Die Zwischenbesteuerung des Veräußerungsgewinnes bzw des aufgelösten steuerfreien Betrages unterbleibt insoweit, als im Jahr des Anfallens des Veräußerungsgewinnes bzw der Auflösung des steuerfreien Betrages Zuwendungen erfolgen.'

Mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 wurde § 13 Abs. 4 Z 1 letzter Satz eingefügt, um Steuergestaltungen durch Erwerb aus dem Umfeld der Privatstiftung zu verhindern. Die Erläuterungen führen dazu aus (ErlRV 270 BlgNR 23. GP, 10):

‚Mit der vorgesehenen Einschränkung der Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffung von Ersatzbeteiligungen sollen Steuergestaltungen im Bereich der einer Privatstiftung nahe stehenden Gesellschaften ausgeschlossen werden. Insbesondere soll ausgeschlossen werden, dass eine Privatstiftung zum Zwecke der Übertragung stiller Reserven von einer Tochterkapitalgesellschaft die Anteile erwirbt und die Tochtergesellschaft sodann den erhaltenen Kaufpreis wieder an die Privatstiftung steuerfrei ausschüttet.

Der Ausschluss der Übertragung stiller Reserven soll nur die Anschaffung von bestehenden Anteilen von einer Körperschaft betreffen, an der die Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam mindestens zu 20% beteiligt sind. Der Ausschluss soll nicht die Gründung einer neuen Kapitalgesellschaft durch die Privatstiftung oder eine Kapitalerhöhung an einer bestehenden Tochter-Kapitalgesellschaft betreffen, weil sowohl bei Neugründung als auch bei Kapitalerhöhung nicht bestehende Anteile erworben werden. Der Ausschluss soll auf Anschaffungen nach dem 31. Dezember 2007 anzuwenden sein.'

Die Revision bringt vor, es sei durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits geklärt, dass stille Reserven auf die Anschaffungskosten aus einer Kapitalerhöhung zuzüglich eines geleisteten Agios übertragen werden könnten. Dazu ist darauf zu verweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26. April 2012, 2009/15/0220, nicht dazu Stellung genommen hat, in welchen Fällen eine Übertragung stiller Reserven bei einer Kapitalerhöhung und einem Agio zulässig ist, zumal diese Frage nicht von der seinerzeitigen Anfechtung umfasst war, weil vom Finanzamt die Übertragbarkeit der stillen Reserven dem Grunde nach außer Streit gestellt worden war. Der Verwaltungsgerichtshof hat sich daher nur damit beschäftigt, ob in dem damaligen Beschwerdefall ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO vorgelegen ist.

Gemäß § 13 Abs. 4 KStG 1988 können durch eine Veräußerung von Beteiligungen aufgedeckte stille Reserven auf eine im Veräußerungsjahr angeschaffte Beteiligung übertragen werden. Voraussetzung ist, dass damit ein Anteil von mehr als 10% an der Körperschaft erworben wird. Durch eine Übertragung können die Anschaffungskosten der Ersatzbeteiligung nicht negativ werden (vgl. *König/Rief* in FS Wiesner, 231). Das ergibt sich schon aus einer Parallele zu § 12 EStG 1988 (vgl. Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG 2022, § 12, Rz 35).

Zweck der Übertragungsmöglichkeit für stille Reserven ist es, den ungeschmälerten Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes für Neuinvestitionen zur Verfügung zu haben (vgl. etwa zu § 12 EStG 1988 *Doralt et al*, EStG[9], § 12 Tz 1). Es handelt sich somit um eine Investitionsbegünstigung, um Ersatzbeschaffungen zu ermöglichen.

Eine Übertragbarkeit der stillen Reserven ist auch gegeben, wenn eine Tochtergesellschaft durch die Privatstiftung neu gegründet wird. Gleiches gilt in der Regel auch, wenn eine ordentliche Kapitalerhöhung bei einer Gesellschaft erfolgt und die Privatstiftung durch eine solche einen mindestens 10%igen Anteil an der Körperschaft (zusätzlich) erwirbt. Kann an der Kapitalerhöhung nur teilnehmen, wer für die neuen Anteile ein Agio leistet, steht dieses, den Anschaffungskosten der neu erworbenen Anteile zuzuordnende Agio beim Erwerber der neuen Anteile für eine Übertragung stiller Reserven iSd § 13 Abs. 4 KStG 1988 zur Verfügung; es liegen keine nachträglichen Anschaffungskosten der bestehenden Beteiligung vor.

Zahlungen für einen Gesellschafterzuschuss stellen demgegenüber weitere Anschaffungskosten auf die Beteiligung dar, sind aber im gegebenen Zusammenhang nicht als Anschaffung einer Beteiligung zu werten (vgl. *König/Rief* in FS Wiesner, 232). Dies ergibt sich schon aus dem Zweck der Bestimmung als Investitionsbegünstigung, die eine Ersatzanschaffung von neuen Anteilen ermöglichen, nicht aber die Ausstattung von bestehenden Tochtergesellschaften mit zusätzlichen Mitteln fördern soll. Ein Erwerb neuer Beteiligungen ist bei Gesellschafterzuschüssen – unabhängig davon, ob sie im Jahr des Erwerbs oder später geleistet werden – nicht gegeben, weil sie nicht für die Anschaffung eines Anteiles gewährt werden, sondern vielmehr deshalb, um diese Beteiligung mit Kapital auszustatten.

© Verlag Österreich 2022

Die Revisionswerberin hat im Jahr 2009 eine 100% Beteiligung an der F GmbH erworben. In der Folge wurde eine Kapitalerhöhung inklusive eines Agios durchgeführt, nach der die Revisionswerberin weiterhin mit 100% beteiligt war. Ob das geleistete Agio, das nicht gewährt wurde, um den über das Nominale hinausgehenden, höheren Wert des Anteils abzugelten, sondern einen zusätzlichen Kapitalzuschuss der 100% Gesellschafterin zu geben, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Gesellschafterzuschuss angesehen werden müsste, kann dahinstehen, weil im Revisionsfall in beiden Fällen eine Übertragung der stillen Reserven nicht zulässig ist.

Im Fall einer Kapitalerhöhung durch die 100%ige Alleingesellschafterin, die nur von ihr gezeichnet werden soll, liegt weder eine Änderung des Beteiligungsausmaßes noch ein Erwerb einer zusätzlichen 10%igen Beteiligung vor. Durch die Kapitalerhöhung hat die Revisionswerberin keinen zusätzlichen Anteil an ihrer Tochtergesellschaft von über 10% erworben, weil sie bereits zu 100% an der Gesellschaft beteiligt war. Es wurden somit keine neuen Anteile in Höhe von über 10% im Sinne des § 13 Abs. 4 KStG 1988 angeschafft, weshalb die Kapitalerhöhung nicht zu einer Übertragung stiller Reserven berechtigt. Da das Agio den neu ausgegebenen Anteilen zuzuordnen ist und im Revisionsfall zudem nicht im Ausgleich der Beiträge der verschiedenen Gesellschafter der Kapitalgesellschaft seine Ursache hat, kann auch keine Übertragung stiller Reserven auf das Agio erfolgen.

Das Bundesfinanzgericht hat somit im Ergebnis zu Recht die Übertragung auf das Agio als unzulässig angesehen. Die vom Bundesfinanzgericht gewährte Übertragung der stillen Reserven auf die Anschaffungskosten der Kapitalerhöhung verletzt die Revisionswerberin nicht in ihren Rechten.

Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen".

Anmerkungen

Von Sebastian Bergmann

Indem das vorliegende VwGH-Erkenntnis eine Übertragbarkeit stiller Reserven nach § 13 Abs 4 KStG im Anlassfall verneint (weil aufgrund der bereits bestehenden 100%-Beteiligung keine neuen Anteile im Sinne des § 13 Abs 4 KStG erworben worden seien), weicht dieses im Ergebnis von den Stiftungsrichtlinien[1] ab.[2] Auch die vom VwGH selbst zitierten Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgSiG 2007[3] würden prima facie eher den gegenteiligen Schluss nahelegen.[4] In der Stiftungspraxis wird das vorliegende, die bisherige Praxis betreffend die Übertragung stiller Reserven einschränkende VwGH-Erkenntnis zweifelsohne für Diskussionsstoff sorgen.[5]

Im Zusammenhang mit bereits in der Vergangenheit abgewickelten vermeintlichen Übertragungen stiller Reserven in Kapitalerhöhungskonstellationen wie der verfahrensgegenständlichen muss sich die nunmehrige Judikatur aber nicht zwangsläufig als nachteilig erweisen. Wurde nämlich (in der Regel vor dem Hintergrund der Stiftungsrichtlinien) eine Besteuerung der realisierten stillen Reserven im Hinblick auf die vermeintliche Übertragung stiller Reserven unterlassen und ist die Nichtbesteuerung zwischenzeitlich in Rechtskraft erwachsen bzw verjährt, könnten im Falle der späteren Veräußerung der vermeintlichen Ersatzbeteiligung wohl ungeachtet dieses Umstandes die ungekürzten (tatsächlichen) Anschaffungskosten der Ersatzbeteiligung angesetzt werden, zumal eine Kürzung der Anschaffungskosten der Ersatzbeteiligung aufgrund der Unzulässigkeit der Übertragung stiller Reserven im Lichte des gegenständlichen VwGH-Erkenntnisses mangels einschlägiger Rechtsgrundlage nicht in Betracht kommen dürfte.

1 Vgl StiftRL 2009 Rz 117 in Bezug auf die dort im Beispiel angeführte Kapitalerhöhung vom 11.4.2005 um EUR 160.000 an der Z-AG.

2 Vgl *Achatz/Kirchmayr*, VwGH zur Übertragung von stillen Reserven bei Privatstiftungen, taxlex 2022, 365 (365).

3 BGBl I Nr 99/2007.

4 Nach *Achatz/Kirchmayr*, taxlex 2022, 365 (365) soll das gegenständliche VwGH-Erkenntnis den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgSiG 2007 überhaupt „*widersprechen*", was in dieser Pauschalität aber nicht zwingend der Fall sein dürfte.

5 Vgl *Achatz/Kirchmayr*, taxlex 2022, 365 (365).

© Verlag Österreich 2022