Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht 22, 245–247 (2023)
https://doi.org/10.33196/ges202305024501
GES 2023, 245

AbgÄG 2023: Sanierung gescheiterter Übertragungen stiller Reserven bei Beteiligungsveräußerungen durch Privatstiftungen

Für Privatstiftungen besteht gemäß § 13 Abs 4 KStG die Möglichkeit, im Rahmen von Beteiligungsveräußerungen realisierte stille Reserven auf qualifizierte Ersatzbeteiligungen zu übertragen. Während der Bestimmung des § 13 Abs 4 KStG in der Verwaltungspraxis vormals ein weites Verständnis dahingehend beigemessen wurde, dass stille Reserven auch stets durch Kapitalerhöhungen bei bestehenden Tochtergesellschaften übertragen werden können, ist der VwGH in seinem Erkenntnis vom 17.11.2022, Ra 2021/15/0053, zu einem restriktiveren Ergebnis gekommen.[1] Konkret hatte der Gerichtshof eine Übertragbarkeit stiller Reserven nach § 13 Abs 4 KStG im Anlassfall verneint, weil aufgrund einer bereits bestehenden 100%-Beteiligung kapitalerhöhungsbedingt keine neuen Anteile im Sinne des § 13 Abs 4 KStG erworben worden seien. Um die Steuerhängigkeit stiller Reserven für spätere Veräußerungen betroffener Ersatzbeteiligungen ungeachtet dessen abzusichern, wurde nunmehr im Zuge des AbgÄG 2023[2] die Übertragung stiller Reserven für bestimmte Altfälle gesetzlich verankert.

Deskriptoren: Übertragung stiller Reserven, Privatstiftung, Rückwirkung, AbgÄG 2023.
Normen: § 13 Abs 4 KStG; § 26c Z 90 KStG.

Von Sebastian Bergmann

1. Ausgangsproblem

Indem der VwGH in seinem Erkenntnis vom 17.11.2022, Ra 2021/15/0053, eine Übertragbarkeit stiller Reserven nach § 13 Abs 4 KStG für den Fall verneinte, dass als Ersatzbeteiligung bei einer bereits bestehenden 100%-Beteiligung eine Kapitalerhöhung vorgenommen wird, brachte der Gerichtshof die Finanzverwaltung in die Bredouille: Zum einen weicht das Erkenntnis von den Stiftungsrichtlinien[3] ab.[4] Zum anderen konnte die neue Judikatur im Zusammenhang mit bereits in der Vergangenheit abgewickelten vermeintlichen Übertragungen stiller Reserven in Kapitalerhöhungskonstellationen für die betroffenen Privatstiftungen zu erheblichen Vorteilen führen. 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 wäre die Nichtbesteuerung zwischenzeitlich in Rechtskraft erwachsen bzw verjährt, hätte im Falle der späteren Veräußerung der vermeintlichen Ersatzbeteiligung wohl ungeachtet dieses Umstandes die ungekürzten (tatsächlichen) Anschaffungskosten der Ersatzbeteiligung angesetzt werden können, zumal eine Kürzung der Anschaffungskosten der Ersatzbeteiligung mangels Zulässigkeit der Übertragung stiller Reserven im Lichte des gegenständlichen VwGH-Erkenntnisses (mangels einschlägiger Rechtsgrundlage) nicht in Betracht hätte kommen dürfen.[5]

2. Sanierung durch den Gesetzgeber

In Reaktion auf die VwGH-Judikatur hat der Gesetzgeber des AbgÄG 2023 in § 26c Z 90 KStG eine Sanierungsbestimmung für betroffene Altfälle geschaffen, mit der die Steuerhängigkeit früher übertragener stiller Reserven und damit vor allem eine entsprechende (Zwischen) Steuerpflicht bei späterer Veräußerung der betreffenden Ersatzbeteiligung sichergestellt wird.[6] Nach dieser soll dann, wenn durch eine Privatstiftung stille Reserven bei der Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 13 Abs 4 KStG vor dem 1.1.2023 aufgedeckt und deren Übertragung auf eine Ersatzbeteiligung erklärt wurden, Folgendes gelten:

1 Vgl dazu *Bergmann*, GES 2022, 410 (410 ff).
2 BGBl I Nr X/2023.
3 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. Auch die vom VwGH selbst zitierten Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgSiG 2007 (BGBl I Nr 99/2007) würden prima facie eher den gegenteiligen Schluss nahelegen (vgl *Bergmann*, GES 2022, 410 [412]; 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).
4 Vgl *Achatz/Kirchmayr*, VwGH zur Übertragung von stillen Reserven bei Privatstiftungen, taxlex 2022, 365 (365).
5 Vgl *Bergmann*, GES 2022, 410 (412).
6 Vgl ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 1 f und 17.

© Verlag Österreich 2023

- Die stillen Reserven gelten nach § 26c Z 90 lit a KStG auch dann als auf die Ersatzbeteiligung übertragen und die Anschaffungskosten der Ersatzbeteiligung als entsprechend gekürzt, wenn es sich bei der Ersatzbeteiligung um einen Anteil von nicht mehr als 10% handelt, der im Zuge einer ordentlichen Kapitalerhöhung im Sinne des § 26c Z 90 lit b KStG erworben wurde. Dies gilt auch für anlässlich der Kapitalerhöhung geleistete Einlagen.
- Nach § 26c Z 90 lit b KStG muss die Kapitalerhöhung vor dem 1.5.2023 beschlossen worden sein und eine der folgenden Voraussetzungen erfüllen:
  - Der Anteil der Privatstiftung erreicht ein Ausmaß von mehr als 10%.
  - Das Grund- oder Stammkapital wird um insgesamt mehr als 10% erhöht und der Anteil der Privatstiftung wird dadurch nicht verwässert.
- Das vorgenannte Regime gilt gemäß § 26c Z 90 lit c KStG sinngemäß auch für die Übertragung von stillen Reserven bei Erwerb von Surrogatkapital.
- Nach § 26c Z 90 lit d KStG ist die Sanierungsbestimmung für die Veranlagung der Kalenderjahre ab 2001 anzuwenden.

Mit der Sanierungsbestimmung wurde somit die Übertragung stiller Reserven für jene Altfälle ausdrücklich gesetzlich verankert, in denen im Einklang mit der Verwaltungspraxis, jedoch entgegen der Sichtweise des VwGH, eine Übertragung stiller Reserven erklärt und von einer Kürzung der Anschaffungskosten der Ersatzbeteiligung ausgegangen wurde.[7]

Mit der Regelung in § 26c Z 90 lit a KStG, dass das normierte Regime „*auch für anlässlich der Kapitalerhöhung geleistete Einlagen*“ gilt, soll entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis verankert werden, dass in Bezug auf Altfälle auch eine Übertragung auf im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung vorgenommene Gesellschafterzuschüsse abgedeckt ist.[8]

Die nach § 26c Z 90 lit b KStG erfassten Kapitalerhöhungsvarianten hätten nach der bisherigen Verwaltungspraxis[9] zu einer Übertragung stiller Reserven berechtigt, auch wenn sich dabei das prozentuelle Beteiligungsausmaß an der Tochtergesellschaft im Zuge der Kapitalerhöhung nicht um mehr als 10%-Punkte erhöht, sondern wenn aufgrund der Kapitalerhöhung ein Beteiligungsausmaß von mehr als 10% erreicht wird oder bei einer schon bestehenden Beteiligung von mehr als 10% die Privatstiftung nicht verwässert wird, womit sowohl jene Fälle abgedeckt werden sollen, in denen die Privatstiftung bereits Alleingesellschafter ist, als auch jene Fälle, in denen die Privatstiftung von ihrem Bezugsrecht (voll) Gebrauch macht.[10]

Mit dem in § 26c Z 90 lit c KStG angesprochenen Surrogatkapital sind Partizipationskapital und Substanzgenussrechte im Sinne des § 8 Abs 3 Z 1 KStG gemeint.[11]

Die Übergangsregelung soll rückwirkend ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2001 anzuwenden sein, wobei das Jahr 2001 deshalb gewählt wurde, weil damals die Zwischenbesteuerung eingeführt wurde.[12] Ob die mit der Regelung letztlich erfolgende rückwirkende Reduktion steuerlicher Anschaffungskosten verfassungskonform ist, bleibt mit Spannung abzuwarten und wird damit zu rechnen sein, dass die Sanierungsregelung an den VfGH herangetragen wird. Der Umstand, dass in den betroffenen Altfällen sowohl die Privatstiftungen als auch die Abgabenbehörde davon ausgegangen sind, dass die übertragenen stillen Reserven die Anschaffungskosten der Ersatzbeteiligung entsprechend gemindert haben und bei späterer Veräußerung der Ersatzbeteiligung der Zwischensteuer unterliegen werden,[13] könnte für eine Verfassungskonformität ins Treffen geführt werden.

7 Vgl ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 2 und 17.
8 Vgl ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 17.
9 Vgl StiftR 2009 Rz 120.
10 Vgl ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 17.
11 Vgl ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 17.
12 Vgl ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 17.
13 Vgl ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 16 f.

© Verlag Österreich 2023

Auf den Punkt gebracht

Mit der Sanierungsregelung des § 26c Z 90 KStG soll die Steuerhängigkeit stiller Reserven für Veräußerungen solcher von Privatstiftungen anlässlich Beteiligungsveräußerungen angeschaffter Ersatzbeteiligungen gesetzlich abgesichert werden, in denen im Lichte der jüngeren VwGH-Rechtsprechung (entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis) gar keine Übertragung stiller Reserven im Sinne des § 13 Abs 4 KStG und damit keine entsprechende Kürzung der steuerlichen Anschaffungskosten der Ersatzbeteiligung stattgefunden hat.

Korrespondenz:
Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA, Rechtsanwalt und Steuerberater, BERGMANN HABSBURG Rechtsanwälte GmbH,
sebastian.bergmann@bergmann-habsburg.com

© Verlag Österreich 2023