

AbgÄG 2011: Kein „besonderer Steuersatz“ (§ 27a EStG) bei der Abschichtung und Veräußerung stiller Beteiligungen!

Während nach dem BBG 2011 nur laufende Gewinnanteile aus stillen Beteiligungen vom neuen, bei Einkünften aus Kapitalvermögen künftig grundsätzlich zur Anwendung kommenden „besonderen Steuersatz“ gemäß § 27a EStG iHv 25 % ausgenommen gewesen wären, wurde mit dem AbgÄG 2011 nunmehr klargestellt, dass dieser auch hinsichtlich Abschichtungsüberschüssen und anderen realisierten Wertsteigerungen nicht zur Anwendung kommen soll.

Von Sebastian Bergmann

1. Rechtslage vor dem BBG 2011

Bereits nach dem sich derzeit noch in Kraft befindlichen § 27 Abs 2 Z 4 EStG idF vor dem BBG 2011 führen neben laufenden Erträgen aus stillen Beteiligungen¹ auch Überschüsse aus der Abschichtung einer solchen zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Da die Abschichtung einer stillen Beteiligung deren Vermögensstamm betrifft,² wurde die Besteuerung von Abschichtungsüberschüssen im Schrifttum mitunter als Durchbrechung jenes Grundsatzes beschrieben, wonach bisher Wertschwankungen bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens einkommensteuerlich prinzipiell unbeachtlich sind (Quellentheorie).³ Die von der Abschichtung zu unterscheidende Veräußerung einer fortbestehenden stillen Beteiligung kann nach bisheriger Rechtslage hingegen einkommensteuerfrei erfolgen, sofern die einjährige Spekulationsfrist (§ 30 Abs 1 Z 1 lit b EStG) abgelaufen ist.⁴ Sowohl die bei der Abschichtung einer stillen Beteiligung als auch die bei einer innerhalb der Spekulationsfrist erfolgenden Veräußerung einer solchen erzielten Einkünfte sind dem allgemeinen progressiven Einkommensteuertarif des § 33 EStG von bis zu 50 % zu unterwerfen.

2. Rechtslage nach dem BBG 2011 bis zum AbgÄG 2011

Seit dem BBG 2011⁵ sind Abschichtungsüberschüsse vom neu geschaffenen Tatbestand der „realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen“ gemäß § 27 Abs 3 EStG nF erfasst. Zu einer materiellen Änderung ist es in-

soweit auf Tatbestandsebene nicht gekommen. Anderes gilt hingegen hinsichtlich der Veräußerung von stillen Beteiligungen, die seit dem BBG 2011 ebenfalls zu den „realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen“ iSd § 27 Abs 3 EStG nF zählen und somit zeitlich unbeschränkt ESt-pflichtig sind.

Mit dem BBG 2011 wurde in § 27a EStG ein neuer, bei Einkünften aus Kapitalvermögen nunmehr grundsätzlich zur Anwendung kommender „besonderer Steuersatz“ iHv 25 % eingeführt. § 27a Abs 2 Z 3 EStG enthält zwar eine Anwendungsausnahme hinsichtlich stiller Beteiligungen, doch bezog sich diese idF des BBG 2011 ausdrücklich nur auf laufende „Gewinnanteile“. Dies hätte zur Konsequenz gehabt, dass der besondere Steuersatz bei zur Gänze dem stillen Gesellschafter zuzurechnenden Abschichtung- und Veräußerungsüberschüssen zur Anwendung gekommen wäre und derartige Einkünfte in weiterer Folge bei Berechnung ESt weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen gewesen wären, sofern nicht gemäß § 27a Abs 5 EStG auf Regelbesteuerung optiert worden wäre (§ 27a Abs 1 EStG).⁶

Aufgrund der Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes nach § 27a EStG idF BBG 2011 wären bei der Ermittlung von Abschichtungs- und Veräußerungsüberschüssen die dem Abschichtungsbetrag bzw Veräußerungserlös gegenüberzustellenden Anschaffungskosten ohne all-fällige Anschaffungsnebenkosten anzusetzen gewesen (§ 27a Abs 4 Z 2 Satz 1 EStG). Als solche gelten etwa Aufwendungen für „rechtliche oder wirtschaftliche Beratung“.⁷

Anders als laufende „Verlustanteile“ aus stillen Beteiligungen, für die dies § 27 Abs 8 Z 2 EStG nF ausdrücklich ausschließt, sind im Zuge deren Abschichtung oder

1 Der Begriff „stille Beteiligung“ wird im Folgenden als Überbegriff für Beteiligungen an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie für solche nach Art eines stillen Gesellschafters verwendet.

2 Vgl *Doralt/Kirchmayr*, EStG⁸ § 27 Tz 165.

3 Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht 1⁹ Tz 566.

4 Vgl *Doralt/Kirchmayr*, EStG⁸ § 27 Tz 168; *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG³⁹ § 27 Rz 25; *Jakom/Marschner*, EStG⁴ § 27 Rz 65.

5 BGBl I Nr 111/2010.

6 Vgl *Bergmann*, Besteuerung der echten stillen Gesellschaft nach dem BBG 2011, GES 2011, 30 (30 f).

7 Vgl ErlRV 981 BlgNR 24. GP 123.

Veräußerung realisierte Verluste seit dem BBG 2011 im Rahmen der Veranlagung iSd § 97 Abs 2 EStG nF grundsätzlich mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen ausgleichsfähig (vgl § 27 Abs 8 EStG nF), wobei jedoch ein Verlustausgleich mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten sowie mit Zuwendungen von Privatstiftungen ausscheidet (§ 27 Abs 8 Z 1 EStG nF). Gemäß § 27 Abs 8 Z 3 EStG nF können Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz iSd § 27a EStG anwendbar ist, zudem nicht mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden, für die dieser gemäß § 27a Abs 2 EStG nicht gilt. Sofern nach einem Verlustausgleich innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen ein Verlust verbleibt, darf dieser nicht mit Einkünften anderer Einkunftsarten ausgeglichen werden (§ 27 Abs 8 Z 4 EStG nF).

Die neuen §§ 27 und 27a EStG hätten grundsätzlich mit 1. 10. 2011 in Kraft treten sollen (§ 124b Z 185 EStG idF BBG 2011). Hinsichtlich der Veräußerung von bis zum 30. 9. 2011 entgeltlich erworbenen stillen Beteiligungen wäre § 30 EStG noch bis zum 30. 9. 2012 weiter anzuwenden gewesen (§ 124b Z 184 zweiter Teilstich EStG idF BBG 2011). Da der Tatbestand der „realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen“ des § 27 Abs 3 EStG nF nur bei solchen Wirtschaftsgütern zur Anwendung kommen sollte, die nach dem 30. 9. 2011 entgeltlich erworben wurden (§ 124b Z 185 lit a letzter Teilstich EStG idF BBG 2011), hätte die Veräußerung von „Alt-Beteiligungen“ nach Ablauf der Spekulationsfrist weiterhin steuerfrei erfolgen können. Daraus und aus dem Umstand, dass der bisherige Abschichtungstatbestand des § 27 Abs 2 Z 4 EStG idF vor dem BBG 2011 auch hinsichtlich „Alt-Beteiligungen“ künftig nicht mehr weiter gilt, hätte sich zudem ergeben, dass bis zum 30. 9. 2011 erworbene stille Beteiligungen auch steuerfrei abgeschichtet hätten werden können.

3. Rechtslage seit dem AbgÄG 2011

Mit dem AbgÄG 2011⁸ wurde in § 27a Abs 2 Z 3 EStG die bisherige Wortfolge „Gewinnanteile aus der Beteiligung“ durch die Wortfolge „Einkünfte aus der Beteiligung“ ersetzt. Ausweislich den ErlRV sollte damit „klar gestellt werden, dass nicht nur Gewinnanteile aus stillen Beteiligungen, sondern auch Abschichtungsüberschüsse und andere realisierte Wertsteigerungen nicht dem be-

sonderen Steuersatz in Höhe von 25 % unterliegen“.⁹ Mit „andere[n] realisierte[n] Wertsteigerungen“ kann nur die Veräußerung von fortbestehenden stillen Beteiligungen gemeint sein.

Der steuerpolitische Hintergrund dieser Gesetzesänderung ist unklar. Während der Ausschluss von Abschichtungsüberschüssen vom besonderen Steuersatz in Hinblick auf den Umstand plausibel erscheinen vermag, dass der VwGH die Abschichtung einer stillen Beteiligung als „letztmalige Zuweisung eines Gewinnanteiles“¹⁰ charakterisiert hat und es durch die nunmehrige Gesetzesänderung wie schon nach bisheriger Rechtslage vor dem BBG 2011 zu einer gleichen Besteuerung von Abschichtungsüberschüssen und laufenden Gewinnanteilen aus stillen Beteiligungen kommt, ist der Ausschluss von Veräußerungsüberschüssen vom besonderen Steuersatz nicht unproblematisch. Entsprechend der im außerbetrieblichen Bereich zur Anwendung kommenden eingeschränkten Quellentheorie konnte die Veräußerung von in Zusammenhang mit Einkünften aus Kapitalvermögen stehenden Wirtschaftsgütern (einschließlich stillen Beteiligungen) bisher grundsätzlich steuerfrei erfolgen, sofern nicht ein Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG oder eine Beteiligungsveräußerung iSd § 31 EStG aF vorlag.¹¹ Mit der im Zuge des BBG 2011 erfolgten Einführung des Tatbestands der „realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen“ wurde die eingeschränkte Quellentheorie im Bereich der Einkünfte von Kapitalvermögen zu Gunsten einer eingeschränkten¹² Reinvermögenszuwachsstheorie aufgegeben. Während nunmehr aber Überschüsse aus der Veräußerung von stillen Beteiligungen dem allgemeinen progressiven Steuersatz von bis zu 50 % unterliegen, kommt bei sonstigen realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen der günstige besondere Steuersatz des § 27a EStG iHv 25 % zur Anwendung. Eine sachliche Begründung dieser, die steuerliche Attraktivität von stillen Beteiligungen gegenüber sonstigen Kapitalanlageformen nicht unwesentlich reduzierenden Differenzierung ist mE nicht ersichtlich. Die Konformität der gegenständliche Neuregelung in § 27a Abs 2 Z 3 EStG mit dem verfassungsrechtlichen Sachlichkeitsgebot (Art 7 B-VG) erscheint daher fraglich. Alleine der Umstand, dass die dem besonderen Steuersatz des § 27a EStG unterliegenden Einkünfte typischerweise durch KESt-Abzug erhoben werden (vgl § 93 Abs 1 EStG nF), dies aber im Zusammenhang mit der Veräußerung von stillen Beteiligun-

8 BGBl I Nr 76/2011.

9 ErlRV 1212 BlgNR 24. GP 19.

10 VwGH 17. 12. 1996, 93/14/0221.

11 Vgl Doralt/Toifl, EStG¹⁴ § 2 Tz 2 f.

12 Der Reinvermögenszuwachsstheorie in Reinform stehen die Verlustausgleichsbeschränkungen des § 27 Abs 8 EStG nF sowie die nicht vorhandene Verlustvortragmöglichkeit entgegen (vgl Bodis, Die steuerliche Behandlung von Tilgungsträgern nach dem Budgetbegleitgesetz 2011, RdW 2011, 111 [111]).

gen mangels Vorliegen einer „inländische[n] depotführende[n] oder auszahlende[n] Stelle“ iSd § 95 Abs 2 Z 2 EStG nF nicht möglich ist,¹³ stellt dafür noch keine taugliche Rechtfertigung dar.

Eine weitere Schlechterstellung gegenüber anderen Kapitalanlageformen zieht die Nichtanwendbarkeit des besonderen Steuersatzes im Zusammenhang mit im Zuge der Abschichtung oder Veräußerung stiller Beteiligungen realisierten Verlusten nach sich. Zwar sind solche grundsätzlich weiterhin im Rahmen der Veranlagung iSd § 97 Abs 2 EStG nF mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen ausgleichsfähig (vgl § 27 Abs 8 EStG nF), doch wurde die Möglichkeit des Verlustausgleichs nunmehr insofern de facto stark eingeschränkt, als ein solcher nur noch mit der Minderheit jener Einkünfte aus Kapitalvermögen möglich ist, auf die der besondere Steuersatz ebenfalls nicht anzuwenden ist (§ 27 Abs 8 Z 3 EStG nF).

Aufgrund der Nichtanwendbarkeit des besonderen Steuersatzes können nunmehr bei der Ermittlung von Abschichtungs- und Veräußerungsüberschüssen die dem Abschichtungsbetrag bzw Veräußerungserlös gegenüberzustellenden Anschaffungskosten einschließlich allfälliger Anschaffungsnebenkosten (wie etwa rechtlichen oder sonstigen Beratungskosten) angesetzt werden.

Das In-Kraft-Treten der neuen §§ 27 und 27a EStG wurde im Zuge des AbgÄG 2011 von 1. 10. 2011 auf 1. 4. 2012 verschoben (§ 124b Z 185 lit a iVm Z 193 lit b EStG idF AbgÄG 2011), wobei § 27 Abs 3 EStG nur hinsichtlich der Abschichtung oder Veräußerung solcher stillen Beteiligungen zur Anwendung kommt, die nach

dem 31. 3. 2012 entgeltlich erworben werden (§ 124b Z 185 lit a letzter Teilstrich EStG). Hinsichtlich vor dem 1. 4. 2012 entgeltlich erworbener stiller Beteiligungen ist § 30 EStG weiter anzuwenden. Dabei gilt bei nach dem 30. 9. 2011 und vor dem 1. 4. 2012 entgeltlich erworbenen stillen Beteiligungen jede Abschichtung oder Veräußerung unabhängig der tatsächlichen Behaltdauer als Spekulationsgeschäft iSd § 30 Abs 1 EStG aF (§ 124b Z 184 zweiter Teilstrich EStG idF AbgÄG 2011). Sämtliche bis zum 30. 9. 2011 erworbene „Alt-Beteiligungen“ können nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist weiterhin steuerfrei veräußert werden. Da hinsichtlich solcher „Alt-Beteiligungen“ weder der bisherige Abschichtungstatbestand des § 27 Abs 2 Z 4 EStG idF vor dem BBG 2011 noch der neue Tatbestand der „realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen“ iSd § 27 Abs 3 EStG nF zur Anwendung käme, könnten diese auch nach dem AbgÄG 2011 steuerfrei abgeschichtet werden. Dieses sich bereits im Zuge des BBG 2011 offensichtlich unbeabsichtigt eingeschlichene und mit dem AbgÄG 2011 nicht beseitigte gesetzgeberische Redaktionsversehen soll jedoch nach dem mittlerweile vorliegenden Ministerialentwurf zum abgabenrechtlichen Teil des BBG 2012 durch Ergänzung der Bestimmung des § 124b Z 185 um eine lit e bereinigt werden, wonach „Abschichtungsüberschüsse aus einer vor dem 1. April 2012 entgeltlich erworbenen Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie nach Art eines stillen Gesellschafters [...] ab 1. April 2012 bereits § 27 Abs. 3 [unterliegen]“.

Zusammenfassung

Während bereits nach derzeit noch geltender Rechtslage Überschüsse aus der Abschichtung einer stillen Beteiligung zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen, konnte die von der Abschichtung zu unterscheidende Veräußerung einer fortbestehenden stillen Beteiligung bisher nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist einkommensteuerfrei erfolgen. Seit dem BBG 2011 sind sowohl Abschichtungs- als auch Veräußerungsüberschüsse vom neu geschaffenen Tatbestand der „realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen“ gemäß § 27 Abs 3 EStG nF erfasst, sodass künftig auch die Veräußerung von stillen Betei-

ligungen zeitlich unbeschränkt ESt-pflichtig sein wird. Während laufende Gewinnanteile vom neuen, ebenfalls mit dem BBG 2011 eingeführten besonderen Steuersatz gemäß § 27a EStG iHv 25 % ausgenommen sind, wäre dieser hinsichtlich Abschichtungs- und Veräußerungsüberschüssen zur Anwendung gekommen. Mit dem AbgÄG 2011 wurde nunmehr jedoch klargestellt, dass nicht nur laufende Gewinnanteile aus stillen Beteiligungen, sondern auch Abschichtungsüberschüsse und andere realisierte Wertsteigerungen nicht dem besonderen Steuersatz unterliegen.

¹³ Vgl *Bergmann*, GES 2011, 30 (31).