

(KESt-)Zweifelsfragen bei Depotentnahmen und -übertragungen

Gem § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG können Entnahmen oder das sonstige Ausscheiden von Kapitalvermögen aus dem Depot zu einer Besteuerung der bis dahin entstandenen stillen Reserven führen. Diese vom Gesetzgeber mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 geschaffene Veräußerungsfiktion wirft zahlreiche Zweifelsfragen auf. Offen ist insbesondere, welche steuerlichen Folgen sich ergeben, wenn das aus dem Depot entnommene oder ausscheidende Kapitalvermögen im betrieblichen Bereich gehalten wird.

1. Problemstellung

Eine der wesentlichsten durch das Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011)¹⁾ vorgenommenen Rechtsänderungen ist die Ausweitung der Kapitalvermögensbesteuerung auf Substanzentträge. Es erfolgt nunmehr auch bei Substanzgewinnen ein Steuerabzug an der Quelle. Um eine Umgehung dieser Substanzquellenbesteuerung zu vermeiden, hat der Gesetzgeber mit § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG eine Veräußerungsfiktion für Depotentnahmen und -übertragungen geschaffen. Sofern nicht ein Ausnahmetatbestand greift, kommt es zum Zeitpunkt solcher Depotbewegungen zur Besteuerung des Unterschiedsbetrags zwischen dem gemeinen Wert und den Anschaffungskosten des Kapitalanlageguts. Zu beachten ist dabei aber, dass auch eine nachfolgende Veräußerung eine Steuerpflicht auslöst. Es stellt sich daher die Frage, ob es dadurch zu einer Doppelbesteuerung kommen kann. Darüber hinaus unterlagen Substanzgewinne im betrieblichen Bereich zwar schon nach „alter“ Rechtslage der Besteuerung. Depotentnahmen oder -übertragungen führten bislang aber weder im außerbetrieblichen noch im betrieblichen Bereich zu einer Substanzbesteuerung. Da bei den betrieblichen Einkunftsarten keine explizite Veräußerungsfiktion eingeführt wurde, ist es fraglich, ob Depotentnahmen oder -übertragungen im betrieblichen Bereich überhaupt eine Steuerpflicht auslösen können.

2. Depotentnahmen und -übertragungen vor und nach dem BBG 2011

Depotentnahmen und -übertragungen waren nach bisheriger Rechtslage nur von untergeordneter Bedeutung. Bis zu den durch das BBG 2011 vorgenommenen gesetzlichen Änderungen waren spezielle Regelungen für Depotentnahmen und -übertragungen lediglich in § 95 Abs 4 Z 3 und Abs 7 KStG idF vor BBG 2011 zu finden. Demnach galt „die Entnahme aus dem Depot oder die Übertragung auf ein anderes Depot, ausgenommen auf ein inländisches Depot desselben Steuerpflichtigen beim selben Kreditinstitut [...] als Veräußerung“. Depotentnahmen oder -übertragungen führten somit im „alten“ Besteuerungsregime bei den anteiligen Kapitalerträgen der entnommenen oder übertragenen Wertpapiere zum Kapitalertragsteuerabzug.²⁾ Für Depoteinlagen gewährte § 95 Abs 7 KStG idF vor BBG 2011 korrespondierend dazu eine Gutschrift der Kapitalertragsteuer.³⁾ Diesen Regelungen waren jedoch

ausschließlich Forderungswertpapiere unterworfen⁴⁾ und die Substanzbesteuerung blieb davon gänzlich unberührt.⁵⁾

Durch die Reformierung des § 27 EStG mit dem BBG 2011 kam es nun aber zu einer wesentlichen Ausweitung der Kapitalvermögensbesteuerung.⁶⁾ Der Gesetzgeber wollte die Besteuerung realisierter Wertsteigerungen von Kapitalvermögen unabhängig von der Behaltedauer und dem Beteiligungsausmaß sicherstellen.⁷⁾ Damit die Erhebung der Kapitalertragsteuer bei Substanzgewinnen nicht durch einfache „Umgehungsmaßnahmen“ ausgehebelt werden kann, fingiert § 27 Abs 6 EStG „bestimmte wirtschaftliche Vorgänge als steuerpflichtige Realisierung eines Wertzuwachses [...]“.⁸⁾ Von besonderem Interesse ist die Vorschrift des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG. Demnach gilt die Entnahme und das sonstige Ausscheiden von Kapitalvermögen aus dem Depot als Veräußerung iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG, wenn nicht ein Ausnahmetatbestand zur Anwendung kommt.⁹⁾ Das im Wesentlichen schon § 95 Abs 4 Z 3 EStG idF vor BBG 2011 zugrunde liegende Konzept wurde somit auf sämtliche Wirtschaftsgüter des Kapitalvermögens ausgedehnt.¹⁰⁾

3. Zusammenspiel von steuerauslösender Depotentnahme oder -übertragung und nachfolgender (tatsächlicher) Veräußerung

Die Tatbestände des § 27 Abs 3 und 4 EStG knüpfen an einen Realisationsakt an. Eine Besteuerung erfolgt nach diesen Bestimmungen nur bei tatsächlich realisierten Wertsteigerungen.

4) Vgl *Bergmann*, Verbesserte Rechtsgrundlagen im KESt-System sowie neue Steuerbelastungen bei Wegzug und bei Wechsel von Depot bzw Zahlstelle, in *Fraberger/Petritz* (Hrsg), Handbuch Estate Planning (2011) 369 (375 f); *Hofstätter*, Depotübertragungen nach dem BBG 2011, *taxlex* 2011, 82 (82).

5) Vgl *Hofstätter*, *taxlex* 2011, 82; weiters *Hohenwarter-Mayr*, Kapitalertragsteuer: Einhebung und Haftung, in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 29 (64, FN 217).

6) Vgl dazu *Bergmann/Staringer*, Die neue Besteuerung von Kapitaleinkünften, *RdW* 2011, 607 (607 ff); *Habersack/Jann/Rasner/Steinbauer/Strobach* (Hrsg), SWK-Spezial, Die neue Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 9 ff; *Mühlehner*, Einzelfragen zur Neuregelung der Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG, in *Mühlehner/Csery/Petritz/Plott* (Hrsg), Die Besteuerung von Kapitalvermögen nach dem BBG 2011-2014, *ÖStZ Spezial* (2011) 1 (1 ff); *Schlager*, KESt neu: Ein Überblick in sieben Sätzen, *RdW* 2010, 799 (799 ff); *Schlager/Mayr*, Einführung in die Besteuerung von Kapitalvermögen, in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 1 (11 ff).

7) *ErRV* 981 *BlgNR* 24. GP 8.

8) *ErRV* 981 *BlgNR* 24. GP 28; vgl auch *BMF-Erlass* zur Besteuerung von Kapitalvermögen, *GZ* BMF-010203/0107-VI/6/2012 vom 7. 3. 2012, 40.

9) Zu den Ausnahmetatbeständen vgl *Bodis*, Depotübergänge nach dem BBG 2011, in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 313 (320 ff); *Hofstätter*, *taxlex* 2011, 84 f; weiters *Papst*, Depotentnahme: Fiktive Einkünfterealisierung, in *Mühlehner/Csery/Petritz/Plott* (Hrsg), Die Besteuerung von Kapitalvermögen, *ÖStZ Spezial* (2011) 73 (73 ff).

10) Vgl *Hofstätter*, *taxlex* 2011, 82. Zu den Änderungen bei der Behandlung von Stückzinsen vgl *Schlager*, *RdW* 2010, 801; *Schlager/Mayr* in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen, 24 ff.

1) *BGBI* I 2010/111.

2) Vgl dazu *Jakom/Marschner*, *EStG*³ (2010) § 95 Rz 28 iVm Rz 31 und § 27 Rz 86 ff.

3) Vgl dazu *Jakom/Marschner*, *EStG*³ § 95 Rz 41 ff.

Nach § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG führen nunmehr aber auch bestimmte Depotbewegungen zu einem steuerpflichtigen Realisationsvorgang.¹¹⁾ Die Entnahme und das sonstige Ausscheiden von Kapitalvermögen aus dem Depot sind einer Veräußerung iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG gleichgestellt.¹²⁾ Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, welche steuerlichen Folgen sich ergeben, wenn eine Depotentnahme oder -übertragung, die eine fiktive Veräußerung auslöst, einer tatsächlichen Veräußerung vorausgegangen ist.¹³⁾ Da beide Vorgänge zu einer Besteuerung der stillen Reserven führen, käme es zu einer Doppelbesteuerung, wenn in beiden Fällen dieselbe Bemessungsgrundlage herangezogen werden würde.¹⁴⁾ Eine solche Konstellation kann sich etwa dann ergeben, wenn es aufgrund einer Depotentnahme zunächst zu einer Besteuerung nach § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG kommt, während die nachfolgende Veräußerung des Wirtschaftsguts eine Steuerpflicht nach § 27 Abs 3 EStG begründet.

Bei Depotbewegungen, die nach § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG eine Steuerpflicht auslösen, ist gem § 27a Abs 3 Z 2 lit b EStG „der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens [...] und den Anschaffungskosten“ zu versteuern. Die tatsächliche Veräußerung, die nach § 27 Abs 3 oder 4 EStG steuerpflichtig ist, führt hingegen gem § 27a Abs 3 Z 2 lit a EStG zur Besteuerung des Unterschiedsbetrags „zwischen dem Veräußerungserlös, dem Einlösungs- oder Abschichtungsbetrag und den Anschaffungskosten, jeweils inklusive anteiliger Stückzinsen; [...]“. Es wird den historischen Anschaffungskosten also bei steuerpflichtigen Depotentnahmen und -übertragungen der gemeine Wert und bei tatsächlicher Veräußerung der Veräußerungserlös gegenübergestellt. Im Ergebnis steht daher eine doppelte Erfassung der zwischen Anschaffung und fiktiver Veräußerung entstandenen stillen Reserven im Raum.¹⁵⁾ Eine Doppelbesteuerung der stillen Reserven von Kapitalvermögen würde vermieden werden, wenn bei einer steuerpflichtigen Depotentnahme oder -übertragung der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens aus dem Depot als neue Anschaffungskosten des fiktiv veräußerten Wirtschaftsguts anzusetzen wären. § 27 und § 27a EStG enthalten dazu zwar keine ausdrückliche Regelung. Jedoch sind Veräußerungen und Anschaffungen als korrespondierende Vorgänge anzusehen.¹⁶⁾ Bei fiktiven Veräußerungen besteht lediglich die Besonderheit, dass diese korrespondierenden Vorgänge beim selben Steuerpflichtigen stattfinden. Dies ändert aber nichts daran, dass mit einer fiktiven Veräußerung auch eine fiktive Anschaffung einhergeht. Als Anschaffungskosten ist dabei

der gemeine Wert zum Zeitpunkt der fiktiven Veräußerung heranzuziehen.¹⁷⁾ Eine doppelte Erfassung der bis zur Depotentnahme oder -übertragung entstandenen stillen Reserven bei tatsächlicher Veräußerung wird dadurch vermieden.¹⁸⁾ Eine solche Auffassung dürfte auch den Materialien zum BBG 2011 zugrunde liegen:¹⁹⁾ „Können [...] die steuerlich relevanten Anschaffungskosten (zB wäre bei einer vorangegangenen steuerpflichtigen Entnahme der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Entnahme steuerlich relevant) durch den Steuerpflichtigen nicht nachgewiesen werden, hat die depotführende Stelle als Anschaffungskosten den gemeinen Wert im Zeitpunkt der Einlage, vermindert um 0,5 % für jeden seit der Anschaffung vergangenen Monat, anzusetzen.“

4. Fiktive Veräußerung von Kapitalvermögen im betrieblichen Bereich

4.1. Die (Nicht-)Anwendbarkeit des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG

Wenngleich Substanzerträge aus der Veräußerung betrieblich gehaltenen Kapitalvermögens schon bislang steuerpflichtig waren, begründeten Depotentnahmen und -übertragungen keine Steuerpflicht. Im außerbetrieblichen Bereich gilt gem § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG nunmehr zwar eine Veräußerungsfiktion. In den §§ 21, 22 und 23 EStG mangelt es aber an einer entsprechenden Bestimmung. Im Gegensatz zu den Regelungen des § 27a Abs 1 bis 5 EStG, die gem § 27a Abs 6 EStG auch bei betrieblichen Einkünften anwendbar sind, normiert § 27 EStG auch keine explizite „Erstreckung“ der Vorschriften des § 27 Abs 6 EStG auf den betrieblichen Bereich. Dies könnte zunächst dafür sprechen, dass die Veräußerungsfiktion des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG bei den betrieblichen Einkunftsarten gar nicht anwendbar ist.

Eine Nichterfassung von Depotbewegungen bei betrieblich gehaltenem Kapitalvermögen steht jedoch der Zielsetzung des § 27 Abs 6 Z 1 lit a KStG – Umgehungsmöglichkeiten der Erhebung der Kapitalertragsteuer bei Substanzgewinnen zu vermeiden – geradezu diametral entgegen. Während nämlich Depotentnahmen und -übertragungen im außerbetrieblichen Bereich zu einer fiktiven Veräußerung führen, könnte betrieblich gehaltenes Kapitalvermögen relativ einfach dem „KESt-Kreislauf“ entzogen werden. An der Steuerpflicht der späteren (tatsächlichen) Veräußerung betrieblich gehaltenen Kapitalvermögens ändert sich dadurch natürlich nichts. Allerdings besteht die Gefahr, dass diese an sich steuerpflichtigen Gewinne nicht rechtskonform erklärt werden.²⁰⁾ Es wäre zwar denkbar, dass der Gesetzgeber bewusst darauf verzichtet hat, Depotbewegungen bei betrieblich gehaltenem

11) Daneben gelten nach § 27 Abs 6 EStG auch Umstände, die zum Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts führen (Wegzugsbesteuerung), der Untergang von Anteilen aufgrund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft, die Veräußerung von Dividendenscheinen, Zinsscheinen und sonstigen Ansprüchen, wenn die dazugehörigen Wirtschaftsgüter nicht mitveräußert werden, sowie der Zufluss von Stückzinsen anlässlich der Veräußerung der dazugehörigen Wirtschaftsgüter als Veräußerungen iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG.
 12) Vgl Bodis in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen 317.
 13) Zur Frage des Verhältnisses der Realisationsfiktion des § 27 Abs 6 EStG zu den Haupttatbeständen des § 27 Abs 3 und 4 EStG, wenn fiktive und tatsächliche Veräußerung im selben Wirtschaftsjahr stattfinden, vgl Bodis in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen 317 f.
 14) Vgl auch Bodis in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen 317 f; weiters BMF-Erlass zur Besteuerung von Kapitalvermögen, GZ BMF-010203/0107-VI/6/2012 vom 7. 3. 2012, 40 ff.
 15) So auch Bodis in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen 318; weiters BMF-Erlass zur Besteuerung von Kapitalvermögen, GZ BMF-010203/0107-VI/6/2012 vom 7. 3. 2012, 41.
 16) Vgl Doralt/Kempf in Doralt (Hrsg), EStG⁷ § 30 Tz 18; weiters Fuherr, Internationales Schachtelprivileg nach § 10 Abs 3 KStG: Die Übergangsvorschrift nach § 26a Abs 16 Z 2 KStG im Zusammenhang mit Umgründungen, SWI 2006, 492 (494).

17) So auch Brugger/Haslinger, Zuzug und Wegzug, in Mühlehner/Csorny/Petritz/Plott (Hrsg), Die Besteuerung von Kapitalvermögen, ÖstZ Spezial (2011) 83 (85). Dafür spricht auch, dass im Fall der Entnahme eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen, für die Ermittlung eines etwaigen Spekulationsgewinns iSd § 31 EStG zwar von den betrieblichen Anschaffungskosten auszugehen ist, diese aber um den Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme zu kürzen sind. Vgl dazu Büssler/Hofstätter in Hofstätter/Reichel (Hrsg), ESt⁴⁶ § 30 Rz 17; Doralt/Kempf in Doralt (Hrsg), EStG⁷ § 30 Tz 175; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁵ § 30 Rz 61; weiters EStR 2000 Rz 6624. Der VwGH geht sogar davon aus, dass „[e]ine derartige Kürzung [...] zur Vermeidung einer Doppelerfassung geboten [ist]“. Siehe VwGH 28. 1. 1997, 96/14/0165.
 18) Ein Anhaltspunkt für diese Vorgehensweise findet sich auch in § 93 Abs 4 EStG. Demnach geht das Gesetz davon aus, dass der Wert einer vorangegangenen steuerpflichtigen Depotübertragung für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzugs als „Anschaffungskosten“ heranzuziehen ist. So Bodis in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen 318.
 19) ERI RV 981 Blg NR 24. GP 38; im Ergebnis ebenso BMF-Erlass zur Besteuerung von Kapitalvermögen, GZ BMF-010203/0107-VI/6/2012 vom 7. 3. 2012, 41.
 20) Vgl dazu Bodis in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen -314; mwN auch Hohenwarter-Mayr in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen 30 f.

nem Kapitalvermögen steuerlich zu erfassen, weil er diese Gefahr im betrieblichen Bereich als deutlich geringer einschätzt. Jedoch unterliegt auch der betriebliche Bereich grundsätzlich dem System des Kapitalertragsteuerabzugs. Es wäre daher äußerst zweifelhaft, wenn ausgerechnet bei Depotbewegungen eine Differenzierung vorgenommen werden sollte. Somit stellt sich die Frage, ob Depotbewegungen bei betrieblich gehaltenem Kapitalvermögen nicht auch ohne eine explizite Regelung in den §§ 21 bis 23 EStG als (fiktive) Veräußerung zu erfassen sind.

4.2. Subsidiäre Anwendung des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG bei betrieblich gehaltenem Kapitalvermögen?

Die Einkunftsarten des Einkommensteuerrechts stehen zueinander in einem Subsidiaritätsverhältnis.²¹⁾ „Nebeneinkünfte“ liegen gem § 27 Abs 1, § 28 Abs 1 Satz 1, § 29 Z 1, § 29 Z 2 iVm § 30 Abs 1, § 29 Z 2 iVm § 31 Abs 1 und § 29 Z 3 Satz 1 EStG nur dann vor, wenn sie nicht zu den Haupteinkunftsarten gehören.²²⁾ Führen Depotentnahmen und -übertragungen also nicht zu betrieblichen Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG, wäre es denkbar, dass § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG subsidiär anzuwenden ist. Dies würde im Ergebnis aber bedeuten, dass *betrieblich* gehaltenes Kapitalvermögen zu *außerbetrieblichen* Einkünften führen kann. Letztlich würden dadurch zahlreiche Zweifelsfragen aufgeworfen werden. So wäre etwa fraglich, ob Verluste aus der fiktiven Veräußerung betrieblich gehaltenen Kapitalvermögens vortragsfähig sind. Gem § 18 Abs 6 EStG steht ein Verlustabzug nämlich nur dann zu, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind. Im außerbetrieblichen Bereich sind Einkünfte gem § 2 Abs 4 Z 2 EStG aber gerade nicht durch ordnungsmäßige Buchführung zu ermitteln, sondern es ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten heranzuziehen. Wenn die Veräußerungsfiktion des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG bei betrieblich gehaltenem Kapitalvermögen zu außerbetrieblichen Einkünften führen kann, wäre es daher zumindest nicht ausgeschlossen, dass ein Verlustabzug iSd § 18 Abs 6 EStG gar nicht möglich ist. Darüber hinaus käme es zu einer Einschränkung der Ausgleichsfähigkeit eines solchen Verlusts. Im Gegensatz zu betrieblichen Verlusten aus der Veräußerung von Kapitalvermögen, die den Verrechnungs- und Ausgleichsbeschränkungen des § 6 Z 2 lit c EStG unterliegen,²³⁾ sind Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG nämlich den Verlustausgleichsbeschränkungen des § 27 Abs 8 EStG unterworfen.²⁴⁾

21) Vgl dazu *Doralt/Toifl* in *Doralt* (Hrsg), EStG¹⁴ § 2 Tz 11; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), ESt⁴⁸ § 2 Rz 30; *Jakom/Laudacher*, EStG⁵ § 2 Rz 105; weiters *Schlager/Mayr* in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen 6.

22) Die Abgrenzung der (außerbetrieblichen) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gem § 25 EStG von den anderen (betrieblichen) Haupteinkunftsarten gem § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG erfolgt über das Kriterium der Selbstständigkeit. Vgl *Doralt* in *Doralt* (Hrsg), EStG¹² § 25 Tz 1.

23) Vgl dazu *Grangl/Rohner*, BBG 2011 – Kapitaleinkünfte im betrieblichen Bereich, taxlex 2011, 73 (73 ff); *Habersack/Jann/Steinbauer/Strobach* (Hrsg), Die neue Besteuerung von Kapitalvermögen 57 ff; *Jann/Koppensteiner*, Vermögenszuwachssteuer – Verlustverrechnung bei betrieblich gehaltenen Kapitalanlagen, SWK 2011, S 478 (S 478 ff); *Marschner*, Vermögenszuwachssteuer – Neuerungen bei Wertpapieren des Betriebsvermögens, SWK 2011, S 79 (S 81 ff); *Mayr/Schlager*, Kapitalbesteuerung im betrieblichen Bereich, in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 375 (386 ff); *Moshammer*, Zweifelsfragen zu § 6 Z 2 lit c EStG, SWK 2011, S 715 (S 715 ff); *Plott*, Änderung der Besteuerung von Kapitalprodukten im Betriebsvermögen durch das BBG 2011, in *Mühlehner/Cserny/Petritz/Plott* (Hrsg), Die Besteuerung von Kapitalvermögen nach dem BBG 2011-2014, ÖStZ Spezial (2011) 31 (35 ff); *Schlager*, KESt neu im AbgÄG 2011: Besser spät als nie, RdW 2011, 360 (362).

24) Vgl dazu *Lachmayer*, Verlustausgleich bei Einkünften aus Kapitalvermögen, in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 347 (350 ff).

Eine subsidiäre Anwendung des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG im betrieblichen Bereich ist aber nicht nur vor diesem Hintergrund fragwürdig. Eine ähnliche Konstellation kann sich schließlich auch durch die voneinander abweichenden Regelungen über den maßgebenden Besteuerungszeitpunkt im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich ergeben: Während es im außerbetrieblichen Bereich auf den Zuflusszeitpunkt ankommt,²⁵⁾ sind Einkünfte im betrieblichen Bereich in der Periode zu versteuern, der sie wirtschaftlich zuzurechnen sind.²⁶⁾ Dennoch wird nicht davon ausgegangen, dass der Zufluss von Betriebseinnahmen allein deshalb (subsidiär) zu außerbetrieblichen Einkünften führt, weil sie wirtschaftlich einer späteren Periode zuzurechnen sind und daher im Jahr des Zuflusses *noch* keine betrieblichen Einkünfte vorliegen.²⁷⁾ Vor diesem Hintergrund ist aber auch eine subsidiäre Anwendung des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG bei betrieblich gehaltenem Kapitalvermögen zweifelhaft. Schließlich führt die einer Depotentnahme oder -übertragung nachfolgende tatsächliche Veräußerung ohnehin zur Steuerpflicht.

4.3. Teleologische und systematische Überlegungen zur Anwendbarkeit des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG bei betrieblich gehaltenem Kapitalvermögen

Dem Gesetz lassen sich Anhaltspunkte entnehmen, die darauf hindeuten, dass § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG auch im betrieblichen Bereich von Relevanz sein soll: Nach § 27a Abs 6 EStG gelten die Regelungen des § 27a Abs 1 bis 5 EStG „auch für Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten von natürlichen Personen, soweit diese zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören“. Demnach ist für den betrieblichen Bereich auch die Vorschrift des § 27a Abs 3 Z 2 lit b EStG von Bedeutung. Diese Bestimmung nimmt nun aber wiederum Bezug auf den Tatbestand des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG: „Als Einkünfte anzusetzen sind [...] im Falle der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens aus dem Depot (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a) [...] der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens [...] und den Anschaffungskosten.“ Würden Depotbewegungen iSd § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG nicht zu betrieblichen Einkünften führen, hätte die Regelung des § 27a Abs 3 Z 2 lit b EStG – die gem § 27a Abs 6 EStG auch für betrieblich gehaltenes Kapitalvermögen gelten soll – bei Depotbewegungen in der betrieblichen Sphäre keinen Anwendungsbereich. Ein derartiges Ergebnis wäre wohl kaum mit dem gesetzgeberischen Willen vereinbar.

Für eine Relevanz des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG bei den betrieblichen Einkünften spricht außerdem die Zielsetzung des BBG 2011, wonach „künftig der Vermögenszuwachs sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich grundsätzlich einheitlich steuerlich erfasst werden [...] [soll]“.²⁸⁾ Es wäre zweifelhaft, wenn dieses grundlegende Ziel

25) Vgl mwN *Brugger*, Einnahmenrealisation im außerbetrieblichen Bereich (2011) 5 ff.

26) Zum Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung vgl *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band 1¹⁰ (2012) 32, Tz 51.

27) So führt etwa eine bereits im Dezember X1 bezahlte Miete für Jänner X2 im Rahmen des Betriebsvermögensgleichs beim Vermieter nicht zu steuerpflichtigen Einkünften im Jahr X1, sondern es ist ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, der erst im Jahr X2 steuerwirksam aufzulösen ist (vgl *Doralt/Mayr* in *Doralt* [Hrsg], EStG¹⁴ § 6 Tz 320). Im außerbetrieblichen Bereich würde diese Mietvorauszahlung aber bereits im Jahr X1 zu steuerpflichtigen Einkünften führen (vgl *Doralt* in *Doralt* [Hrsg], EStG¹⁰ § 19 Tz 14; mwN auch *Brugger*, Einnahmenrealisation 123).

28) ErlRV 981 BgNR 24. GP 26.

des Gesetzgebers gerade bei Depotentnahmen und -übertragungen „durchbrochen“ wäre. Schließlich soll § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG Umgehungsmöglichkeiten der Erhebung der Kapitalertragsteuer bei Substanzgewinnen entgegenwirken. Da auch betrieblich gehaltenes Kapitalvermögen dem System der Kapitalertragsteuer entzogen werden kann, wenn es aus dem Depot entnommen oder auf ein anderes Depot übertragen wird, würde die Nicht-Erfassung von Depotentnahmen und -übertragungen im betrieblichen Bereich der vom Gesetzgeber gewollten einheitlichen Ausgestaltung der Kapitalvermögenszuwachsbesteuerung widersprechen.²⁹⁾

Im Ergebnis deuten systematische und teleologische Überlegungen darauf hin, dass § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG auch für den betrieblichen Bereich relevant ist. Der nackte Wortlaut der §§ 21 bis 23 EStG enthält zwar auf den ersten Blick keinen Hinweis darauf, dass Depotentnahmen und -übertragungen betriebliche Einkünfte begründen. Dies ist jedoch kein „Spezifikum“ derartiger Depotbewegungen. Schließlich ist auch die tatsächliche Veräußerung von Kapitalvermögen im betrieblichen Bereich nicht explizit geregelt. Dennoch unterliegen Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von betrieblich gehaltenem Kapitalvermögen ganz ohne Zweifel der Steuerpflicht.³⁰⁾ Wenn gleich der Gesetzgeber bei den betrieblichen Einkunftsarten eine § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG entsprechende Veräußerungsfiktion nicht explizit aufgenommen hat, sprechen die besseren Argumente dafür, dass Depotentnahmen und -übertragungen, die gem § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG eine Steuerpflicht auslösen, auch im betrieblichen Bereich erfasst sind.³¹⁾

5. Steuerpflichtige Depotentnahmen und -übertragungen trotz fehlenden Kapitalertragsteuerabzugs?

Nach dem Wortlaut des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG ist die Steuerpflicht von Depotentnahmen oder -übertragungen unabhängig von der Anwendbarkeit der Regelungen zum Kapitalertragsteuerabzug. Es wäre somit denkbar, dass steuerpflichtige Depotentnahmen oder -übertragungen nicht zur Erhebung von Kapitalertragsteuer führen, sondern im Wege der Veranlagung zu versteuern sind. Besonders anschaulich zeigt sich dies bei Körperschaften. So kann es etwa bei Körperschaften, die nicht von § 7 Abs 3 KStG erfasst sind und Kapitalvermögen daher auch in der außerbetrieblichen Sphäre halten können,³²⁾ zur Verwirklichung des in § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG normierten Tatbestands kommen. Geht man überdies davon aus, dass Depotentnahmen und -übertragungen iSd § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG auch im betrieblichen Bereich eine Steuerpflicht auslösen können, so sind fiktive Veräußerungen auch bei Kör-

perschaften iSd § 7 Abs 3 KStG möglich. Da Körperschaften gem § 94 Z 5 EStG für bestimmte Kapitaleinkünfte aber eine Befreiungserklärung abgeben können und in diesem Fall ein Kapitalertragsteuerabzug unterbleibt, stellt sich die Frage, ob Depotentnahmen oder -übertragungen iSd § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG von Körperschaften, die eine Befreiungserklärung abgegeben haben, im Wege der Veranlagung zu versteuern sind.

Der Gesetzgeber hat mit dem BBG 2011 eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der Befreiungserklärung gem § 94 Z 5 EStG vorgenommen. Während bislang lediglich für Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten iSd § 93 Abs 2 Z 3 EStG idF vor BBG 2011 und Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren iSd § 93 Abs 3 EStG idF vor BBG 2011 eine Befreiungserklärung abgegeben werden konnte,³³⁾ erfasst der sachliche Anwendungsbereich des § 94 Z 5 EStG nunmehr sämtliche Einkünfte gem § 27 Abs 2 Z 1 lit a bis c EStG, deren Schuldner weder Wohnsitz noch Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat, Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen iSd § 27 Abs 3 EStG und Einkünfte aus Derivaten iSd § 27 Abs 4 EStG.³⁴⁾ Fiktive Veräußerungen iSd § 27 Abs 6 EStG sind in § 94 Z 5 EStG zwar nicht ausdrücklich genannt. Nach § 27 Abs 6 EStG gelten sie aber als Veräußerungen iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG. Darüber hinaus stellt auch § 93 EStG nicht explizit auf die Tatbestände des § 27 Abs 6 EStG ab. Aus § 95 Abs 3 Z 3 TS 2 und 3 EStG ergibt sich jedoch, dass zumindest auch Depotbewegungen iSd § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG und Umstände iSd § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG, die zum Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs führen, vom Kapitalertragsteuersystem erfasst sind.³⁵⁾ Dies spricht dafür, dass auch fiktive Veräußerungen iSd § 27 Abs 6 EStG in den Anwendungsbereich des § 94 Z 5 EStG fallen.

Sind die Anwendungsvoraussetzungen des § 94 Z 5 EStG erfüllt, unterbleibt bei steuerpflichtigen Depotbewegungen ein Kapitalertragsteuerabzug. Die grundsätzliche Steuerpflicht der Depotentnahme oder -übertragung bleibt nach dem Wortlaut des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG davon jedoch unberührt. Dies würde bei vom Kapitalertragsteuerabzug befreiten Körperschaften dazu führen, dass steuerpflichtige Depotentnahmen oder -übertragungen im Wege der Veranlagung zu erklären sind. Auf den ersten Blick scheint dieses Ergebnis wenig überraschend, ist doch auch eine spätere (tatsächliche) Veräußerung vom Kapitalertragsteuerabzug befreit und daher in die Veranlagung aufzunehmen.³⁶⁾ Zweifel ergeben sich jedoch dadurch, dass der Tatbestand des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG gerade deshalb eingeführt wurde, um Umgehungsmöglichkeiten der Erhebung der Kapitalertragsteuer bei Substanzgewinnen zu vermeiden.³⁷⁾ So lässt sich aus den gesetzlich normierten Ausnahmetatbeständen eine enge Verknüpfung zwischen § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG und dem System des Kapitalertragsteuerabzugs ableiten:³⁸⁾ Grundsätzlich führt eine

29) Siehe bereits Punkt 4.1. in diesem Beitrag.

30) Vgl *Doralt/Toifl* in *Doralt* (Hrsg), EStG¹⁴ § 2 Tz 9; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), ESt¹⁸ § 2 Rz 25; *Jakom/Laudacher*, EStG⁵ § 2 Rz 115.

31) Da es der in den §§ 21 bis 23 EStG verwendete Einkünftebegriff darüber hinaus zulässt, Depotentnahmen und -übertragungen, die gem § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG eine Steuerpflicht auslösen, darunter zu subsumieren, spricht auch der Wortlaut nicht zwingend gegen eine solche Auslegung.

32) Zur Frage, ob Kapitalgesellschaften eine außerbetriebliche Sphäre haben können, vgl zB *Bruckner*, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003, 110 (110 ff); *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften (2004); *derselbe*, Der VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2005, 39 (39 ff); *Urtz*, Neueste VwGH-Judikatur: Die Privatsphäre von Kapitalgesellschaften, GeS aktuell 2007, 390 (390 ff); *Wiesner*, Außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf dem Prüfstand, RWZ 2007, 129 (129); *derselbe*, Betriebliche oder außerbetriebliche Veranlassung bei einer Kapitalgesellschaft, RWZ 2000, 229 (229 ff); *derselbe*, Der außersteuerliche Bereich einer Kapitalgesellschaft im österreichischen und deutschen Abgabenrecht, RWZ 2007, 359 (359 ff).

33) Vgl dazu *Doralt/Kirchmayr* in *Doralt* (Hrsg), EStG⁸ § 94 Tz 21; *Jakom/Marschner*, EStG⁴ § 94 Rz 13.

34) Vgl *Marschner*, SWK 2011, S 384; *Mayr/Schlager* in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen 395 f; weiters BMF-Erlass zur Besteuerung von Kapitalvermögen, GZ BMF-010203/0107-VI/6/2012 vom 7. 3. 2012, 171; siehe auch ErlRV 981 BlgNR 24. GP 39.

35) Vgl auch *Bodis* in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen 316.

36) Gem § 97 Abs 1 EStG ist eine Veranlagungspflicht bei Körperschaften iSd § 7 Abs 3 KStG und bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von betrieblich gehaltenem Kapitalvermögen sowie Einkünften aus Derivaten selbst dann gegeben, wenn es zum Abzug von Kapitalertragsteuer kommt.

37) Siehe BMF-Erlass zur Besteuerung von Kapitalvermögen, GZ BMF-010203/0107-VI/6/2012 vom 7. 3. 2012, 40; vgl auch *Bodis* in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen 314.

38) Vgl dazu auch *Bodis* in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen 320 ff.

Depotentnahme oder -übertragung dann nicht zur Steuerpflicht, „wenn die Besteuerungsmöglichkeit hinsichtlich der sich in dem Depot befindlichen Wertpapiere weiterhin gesichert ist“. ³⁹⁾ So begründet etwa eine Übertragung auf ein anderes Depot desselben Steuerpflichtigen bei derselben depotführenden Stelle gem § 27 Abs 6 Z 1 lit a TS 1 EStG deshalb keine Steuerpflicht, weil „die depotführende Stelle weiterhin über alle für den Steuerabzug erforderlichen Daten verfügt“. ⁴⁰⁾ In Wahrheit dient § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG somit nicht der Sicherstellung der Steuerpflicht an sich, sondern einzig und allein der Aufrechterhaltung des Systems des Kapitalertragsteuerabzugs. Wenn es daher – wie bei Körperschaften, die eine Befreiungserklärung gem § 94 Z 5 EStG abgegeben haben – bei Substanzerträgen überhaupt nicht zum Abzug von Kapitalertragsteuer kommt, bedarf es der Anwendung des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG gar nicht. Demnach sprechen der systematische Zusammenhang mit dem Kapitalertragsteuerabzug und die Teleologie des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG dafür, dass Depotentnahmen oder -übertragungen iSd § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG nur dann eine Steuerpflicht begründen, wenn es bei einer tatsächlichen Realisation auch zum Abzug von Kapitalertragsteuer käme.

6. Zusammenfassende Würdigung

§ 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG soll eine Umgehung der Substanzquellenbesteuerung bei Kapitalvermögen vermeiden. Steuerpflichtige Depotbewegungen führen daher zur Besteuerung

der bis zur Depotentnahme oder -übertragung entstandenen stillen Reserven. Der gemeine Wert zum Zeitpunkt einer solchen fiktiven Veräußerung bildet dabei die „neuen“ Anschaffungskosten des Kapitalanlageguts. Dadurch wird gewährleistet, dass es zu keiner Doppelbesteuerung von stillen Reserven kommt. Während der Gesetzgeber im außerbetrieblichen Bereich insofern ein „stringentes“ Besteuerungskonzept von Depotentnahmen und -übertragungen geschaffen hat, fehlt es bei den betrieblichen Einkunftsarten an einer § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG entsprechenden Regelung. Es stellt sich daher die Frage, ob derartige Depotbewegungen im betrieblichen Bereich überhaupt eine Steuerpflicht auslösen können. Eine subsidiäre Anwendbarkeit des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG ist zwar zweifelhaft. Systematische und teleologische Argumente sprechen aber dafür, dass § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG auch im betrieblichen Bereich von Bedeutung ist. Schließlich soll diese Bestimmung verhindern, dass die grundsätzlich bestehende Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug durch Depotbewegungen umgangen werden kann. Allerdings ist § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG dem Wortlaut nach auch dann anwendbar, wenn es überhaupt nicht zum Abzug von Kapitalertragsteuer kommt. Dies ist insb bei Körperschaften denkbar. Diese können gem § 94 Z 5 EStG nämlich eine Befreiungserklärung abgeben. Der Anwendung des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG bedarf es dann aber überhaupt nicht, weil es ohnehin nicht zur Erhebung der Kapitalertragsteuer kommt. Die Systematik und die Teleologie der Bestimmung sprechen somit dafür, dass Depotentnahmen oder -übertragungen iSd § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG nur dann steuerpflichtig sind, wenn es bei einer tatsächlichen Realisation zum Kapitalertragsteuerabzug käme.

39) ErlRV 981 BlgNR 24. GP 28.
40) ErlRV 981 BlgNR 24. GP 28 f.

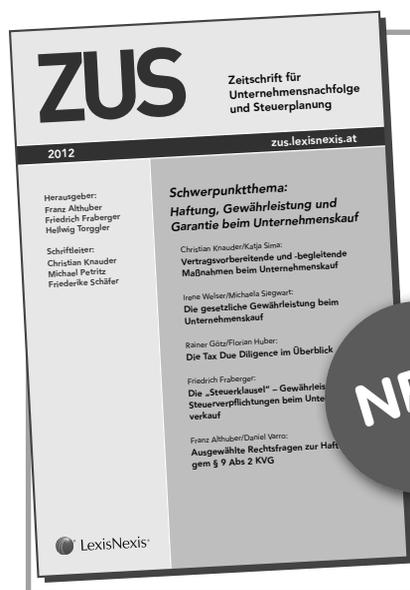


Der Autor:

Mag. Christoph Marchgraber ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer, Dr. Florian Brugger und Dr. Daniela Hohenwarther-Mayr, LL.M. für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

Foto privat

zus.lexisnexus.at



- ➔ Kauf und Verkauf von Unternehmen, Mergers & Acquisitions, Due Diligence
- ➔ Ausscheiden von Gesellschaftern
- ➔ Wahl der optimalen Rechtsform, Steueroptimierung

Jetzt gratis das ZUS-Portal nutzen & Probe lesen:

zus.lexisnexus.at!

Jahresabonnement 2012: 4 Ausgaben um nur € 120,-

Bestellen Sie jetzt:
Tel.: (01) 534 52-5555 | Fax: (01) 534 52-141
E-Mail: bestellung@lexisnexus.at

