

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Tagesfragen

Verdeckte Ausschüttung und Einlagenrückzahlung

Einkommensteuer

Anschaffungszeitpunkt von betrieblichen Wertpapieren

Das Auto im Steuerrecht

Umstellung der Messverfahren im Bereich Pkw

Abzugsfähigkeit von Aufwendungen und Vorsteuerabzug

Umsatzsteuer

USt-Update: Aktuelles auf einen Blick

USt-Rückerstattung und Insolvenz des Leistungserbringers

USt-Rückerstattung beim Touristenexport

Steuerkontrollsystem

Die neue Verordnung über die Prüfung des SKS

Anschaffungszeitpunkt von betrieblichen Wertpapieren

(Keine) Maßgeblichkeit der Gutschrift auf dem Depot

ANDREAS KAMPITSCH / ERNST KOMAREK / THOMAS PESSEG / KARL STÜCKLER*)

Natürliche Personen mit betrieblichen Einkünften haben die Möglichkeit, durch Geltendmachung des Gewinnfreibetrags die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer zu reduzieren. Vor allem bei wenig anlagenintensiven Tätigkeiten werden primär begünstigte Wertpapiere angeschafft, um in den Genuss des „investitionsbedingten“ Gewinnfreibetrags zu kommen. Regelmäßig erfolgt der Erwerb derartiger Wertpapiere erst kurz vor Jahresende. Da die Finanzverwaltung davon ausgeht, dass iZm dem Gewinnfreibetrag die „Anschaffung“ von Wertpapieren erst mit Gutschrift auf dem Depot erfolgt, ist bei (bankbedingten) Verzögerungen eine Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags uU nicht mehr im abgelaufenen Wirtschaftsjahr möglich. Dieser Beitrag unterzieht diese Ansicht einer kritischen Würdigung.

1. Einleitung

Der Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG) als fiktive Betriebsausgabe verringert die Steuerbemessungsgrundlage für die Einkommensteuer bei betrieblichen Einkünften.¹⁾

Er unterteilt sich in einen Grundfreibetrag iHv 13 %, der bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000 Euro, somit in Höhe von maximal 3.900 Euro, jährlich ohne weitere Voraussetzungen geltend gemacht werden kann, und einen (gestaffelten) investitionsbedingten Gewinnfreibetrag,²⁾ der zusätzlich Investitionen in bestimmte begünstigte Wirtschaftsgüter erfordert.³⁾ Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag steht gemäß § 10 Abs 1 Z 5 iVm Abs 3 EStG für im laufenden Wirtschaftsjahr angeschaffte und hergestellte abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowie für bestimmte Wertpapiere zu.⁴⁾ Zur steueroptimalen Ausnutzung des Gewinnfreibetrags wird vor allem bei wenig anlagenintensiven Tätigkeiten regelmäßig gegen Ende des Kalenderjahres eine Vorscheurechnung bzw Gewinnprognose erstellt, um noch rechtzeitig begünstigte Wirtschaftsgüter (insbesondere Wertpapiere) anzuschaffen und den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag geltend zu machen.

*) Mag. Andreas *Kampitsch*, LL.M., StB lehrt und forscht an der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt. Dr. Ernst *Komarek*, MSc (WU) ist Steuerberater bei der BDO Austria GmbH in Wien sowie als Fachvortragender und Fachautor tätig. Mag. Thomas *Pesseg* ist Steuerberater-Berufsanwärter bei der BDO Austria GmbH in Wien. Mag. Karl *Stückler*, BSc ist Steuerberater bei der BDO Austria GmbH in Wien sowie als Fachvortragender und Fachautor tätig. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Sabine *Kanduth-Kristen*, LL.M., StB für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) Siehe dazu weiterführend *Kanduth-Kristen/Komarek*, Gewinnfreibetrag und Verlustentstehung, SWK 3/2014, 83 (83 ff); *Kanduth-Kristen/Komarek*, Verlustentstehung oder -erhöhung durch den Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG ab Veranlagung 2012 möglich! taxlex 2013, 413 (413 ff).

2) Die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags stellt ein Wahlrecht dar, das jährlich und unabhängig von der Geltendmachung in früheren oder späteren Zeiträumen vom Steuerpflichtigen geltend gemacht werden kann.

3) Seit Einführung der Einschleifregelung in § 10 Abs 1 Z 2 EStG mit dem 1. StabG 2012 (BGBl I 2012/22) kann insgesamt höchstens ein Betrag von 45.350 Euro je Veranlagungsjahr geltend gemacht werden. Siehe dazu weiterführend *Kanduth-Kristen/Kampitsch/Komarek*, Der „neue“ Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG idF 1. StabG 2012 – eine erste Analyse, taxlex 2012, 182 (182 ff).

4) Diese Regelung gilt (wieder) für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2016 beginnen. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30. 6. 2014 endeten und vor dem 1. 1. 2017 begannen, war nur die Anschaffung von Wohnbauranleihen gemäß § 10 Abs 3 Z 2 EStG idF AbgÄG 2014 (BGBl I 2014/13) begünstigt (§ 124b Z 252 EStG).

2. Begünstigte Wertpapiere

Neben abnutzbaren körperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können auch bestimmte Wertpapiere zur Geltendmachung des investitionsbedingten Freibetrags dienen. § 10 Abs 3 Z 2 EStG verweist hierbei auf § 14 Abs 7 Z 4 EStG. Begünstigte Wertpapiere sind daher jene, die für die Wertpapierdeckung der Pensionsrückstellung herangezogen werden können. Darunter fallen spezielle Schuldverschreibungen, Investmentfonds und Bundesschatzscheine, nicht aber Rückdeckungsversicherungen und fondsgebundene Lebensversicherungen.⁵⁾ Für den Gewinnfreibetrag angeschaffte Wertpapiere stellen notwendiges Betriebsvermögen dar⁶⁾ und bleiben auch nach Ablauf der Behaltefrist im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen.⁷⁾

Wertpapiere, die für Zwecke des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags angeschafft wurden, müssen dem Anlagevermögen gemäß § 10 Abs 3 Z 2 EStG ab der Anschaffung für mindestens vier Jahre gewidmet werden.⁸⁾ Wertpapiere mit einer (Rest-) Laufzeit von weniger als vier Jahren kommen als begünstigte Wirtschaftsgüter daher prinzipiell nicht in Betracht.⁹⁾ Scheiden begünstigte Wirtschaftsgüter vor Ablauf der vierjährigen Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen aus, kommt es zu einer Nachversteuerung durch gewinnerhöhenden Ansatz des bereits geltend gemachten Gewinnfreibetrags.¹⁰⁾ Bei Ausscheiden von begünstigten Wertpapieren unterbleibt die Nachversteuerung nach § 10 Abs 5 Z 2 EStG insoweit, als im Jahr des Ausscheidens begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (keine Wertpapiere) angeschafft oder hergestellt werden (sogenannte „Ersatzbeschaffung“). Im Falle des Ausscheidens von Wertpapieren aufgrund vorzeitiger Tilgung können gemäß § 10 Abs 5 Z 3 EStG innerhalb einer zweimonatigen Frist alternativ auch neue Wertpapiere angeschafft werden (sogenannte „Wertpapierersatzbeschaffung“).¹¹⁾ Die Behaltdauer der ausgeschiedenen Wertpapiere wird auf die notwendige Behaltefrist der jeweiligen Ersatzbeschaffung angerechnet.¹²⁾ Die Wertpapierersatzbeschaffung gemäß § 10 Abs 5

⁵⁾ Siehe dazu EStR 2000, Rz 3704 und 3828a.

⁶⁾ Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern (§ 4 Abs 3 EStG) und steuerlich Bilanzierenden (§ 4 Abs 1 EStG) ist eine Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen von Wertpapieren nur selten gegeben (vgl dazu Marschner/Renner, Sind Aktien notwendiges Betriebsvermögen oder Privatvermögen? SWK 9/2018, 429 [429 ff] mwN). Da die begünstigten Wertpapiere jedoch für die Geltendmachung des Gewinnfreibetrags angeschafft werden, geht die hM von der notwendigen Betriebsvermögenseigenschaft dieser Wertpapiere aus (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹¹ [2018] § 10 Rz 23; EStR 2000, Rz 3704; siehe auch UFS 27. 6. 2012, RV/0184-L/11, zu iZm der Begünstigung für nichtentnommene Gewinne des § 11a EStG angeschafften Wertpapieren).

⁷⁾ Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹¹, § 10 Rz 23. Erfolgt eine Betriebsaufgabe innerhalb der Behaltefrist, kommt es zur Nachversteuerung, sofern die Betriebsaufgabe nicht ausnahmsweise auf höhere Gewalt oder behördlichen Eingriff zurückzuführen ist (BFG 14. 5. 2018, RV/7100382/2013). Mit der Betriebsaufgabe scheiden die begünstigten Wirtschaftsgüter (Wertpapiere) aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen aus und gehen in dessen Privatvermögen über. „Nachträgliches Betriebsvermögen“ gibt es steuerrechtlich nicht (vgl BFG 4. 9. 2017, RV/4100160/2013). Der gewinnerhöhende Ansatz erhöht den Aufgabegewinn (EStR 2000, Rz 3725).

⁸⁾ Werden die begünstigten Wertpapiere fremdfinanziert, können die Finanzierungsaufwendungen nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden (§ 20 Abs 2 EStG). Siehe dazu auch EStR 2000, Rz 3701 iVm Rz 4863.

⁹⁾ Laut EStR 2000, Rz 3704, stellen Bundesschatzscheine auch bei Wahl einer Laufzeitvariante von weniger als vier Jahren begünstigte Wertpapiere dar. Sie dürfen aber zur Vermeidung einer Nachversteuerung nicht vor Ablauf von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, sodass die Laufzeit gegebenenfalls verlängert werden muss.

¹⁰⁾ Zu den Besonderheiten iZm der Nachversteuerung siehe ausführlich mwN Kanduth-Kristen/Komarek, Die Zuordnung und Nachversteuerung von Gewinnfreibeträgen gemäß § 10 EStG nach dem StRefG 2015/2016, taxlex 2015, 304 (304 ff).

¹¹⁾ Laut EStR 2000, Rz 3704a, bestehen für den Fall, dass eine vorzeitige Tilgung von Wertpapieren im Kalendermonat Dezember erfolgt, keine Bedenken, wenn für das Jahr der Tilgung (Vorjahr) eine Ersatzbeschaffung der getilgten Wertpapiere bis spätestens 31. 1. des Folgejahres erfolgt. In diesem Fall ist die Ersatzbeschaffung dann als zum 31. 12. des Jahres der Tilgung erfolgt anzusehen.

¹²⁾ Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹¹, § 10 Rz 27. Soweit Wertpapiere der Ersatzbeschaffung dienen, kann für sie ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht in Anspruch genommen werden (§ 10 Abs 5 Z 3 EStG).

Z 3 EStG geht nach herrschender Ansicht der Ersatzbeschaffung gemäß § 10 Abs 5 Z 2 EStG vor.¹³⁾

Begünstigte Wertpapiere, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wurde, sind gemäß § 10 Abs 7 Z 2 EStG in einem gesonderten Verzeichnis auszuweisen, das dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen ist.¹⁴⁾ In diesem Verzeichnis ist aufzuschlüsseln, in welchem Umfang die Anschaffungskosten des jeweiligen Wertpapiers zur Deckung des Gewinnfreibetrags beitragen. Wertpapiere, die der Ersatzbeschaffung bei vorzeitiger Tilgung dienen, sind im Verzeichnis gesondert auszuweisen (§ 10 Abs 5 Z 3 letzter Satz EStG).¹⁵⁾

3. Anschaffungszeitpunkt bei Wertpapierkäufen zur Geltendmachung des Gewinnfreibetrags

3.1. Problematik

Für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag erworbene Wirtschaftsgüter müssen in jenem Wirtschaftsjahr angeschafft werden, in dem der Freibetrag geltend gemacht werden soll. Dem genauen Anschaffungszeitpunkt kommt daher wesentliche Bedeutung zu.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist als Anschaffungszeitpunkt der Wertpapiere – unabhängig vom Zahlungsfluss und vom Zeitpunkt der Erteilung des Kaufauftrags – jener Zeitpunkt anzusehen, zu dem das Wertpapier auf dem Depot als zugegangen ausgewiesen wird.¹⁶⁾ Die Behaltefrist läuft dabei von Tag zu Tag.¹⁷⁾ Sie beginnt mit dem der Anschaffung folgenden Tag und endet vier Jahre nach diesem Tag.¹⁸⁾

Somit hat – der Ansicht der Finanzverwaltung folgend – der Steuerpflichtige dafür Sorge zu tragen, die Kaufentscheidung und -beauftragung so rechtzeitig erfolgen zu lassen, dass die Gutschrift auf dem Wertpapierdepot noch vor dem Jahresende gewährleistet ist. Dieser Rechtsansicht des BMF wird (soweit ersichtlich) im Kommentarschrifttum und in der bis dato ergangenen Rechtsprechung einhellig gefolgt.¹⁹⁾

Trotz vermeintlich rechtzeitiger Auftragserteilung kann es vorkommen, dass die Gutschrift des Wertpapiers am Depot des Steuerpflichtigen – zB aufgrund verzögerter Abwicklung durch die zwischengeschaltete Bank und/oder aus systemtechnischen Gründen – erst zu Beginn des nächsten Kalenderjahres erfolgt.²⁰⁾ Vor diesem Hintergrund und der von der

¹³⁾ Siehe dazu Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹¹, § 10 Rz 27; Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (60. Lfg, 2015) § 10 Tz 7.2.

¹⁴⁾ Wertpapiere, die zur Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags angeschafft wurden, können auch mit privaten Wertpapieren auf einem gemeinsamen Wertpapierdepot gehalten werden. Ebenso können Wertpapiere, die in mehreren Betrieben zur Geltendmachung des Gewinnfreibetrags angeschafft wurden, auf einem einzigen Depot gehalten werden. Wenn das Depot auf mehrere Inhaber lautet, muss die Anschaffung nachweislich durch den Steuerpflichtigen erfolgt sein (EStR 2000, Rz 3704).

¹⁵⁾ Siehe dazu auch VwGH 1. 6. 2017, Ro 2016/15/0024.

¹⁶⁾ EStR 2000, Rz 3704. Diese Rechtsansicht vertritt die Finanzverwaltung seit EStR-Wartungserlass 2008/1 vom 16. 6. 2008, BMF-010203/0299-VI/6/2008, auch schon für den Freibetrag für investierte Gewinne (der inhaltlich ähnlichen Vorgängerregelung zum Gewinnfreibetrag).

¹⁷⁾ Zum Zeitpunkt der Anschaffung von zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrags herangezogenen begünstigten Wirtschaftsgütern (Wertpapieren) bei abweichendem Wirtschaftsjahr einer Mitunternehmerschaft siehe BFG 1. 12. 2014, RV/5100422/2012.

¹⁸⁾ EStR 2000, Rz 3716.

¹⁹⁾ BFG 10. 6. 2014, RV/7100104/2013; 23. 10. 2014, RV/5101024/2011; UFS 24. 9. 2008, RV/0805-W/06 (zur Anschaffung von Wertpapieren zur Dotierung der Abfertigungsrückstellung); aus dem Kommentarschrifttum Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹¹, § 10 Rz 12; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (17. Lfg, 2014) § 10 Tz 46; Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer (60. Lfg, 2015) § 10 Tz 4.2; Peth in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG (Stand 1. 7. 2016, rdb.at) § 10 Anm 46, jeweils unter Wiedergabe der oder Verweis auf die Verwaltungspraxis.

²⁰⁾ Da der Anschaffungszeitpunkt auch für die Behaltefrist relevant ist (siehe schon Pkt 2., wonach Wertpapiere mit einer Restlaufzeit von weniger als vier Jahren nicht begünstigungsfähig sind), könnte diese Rechtsansicht der Finanzverwaltung bei sehr strenger Auslegung bedeuten, dass bei eigentlich begünstigten Wertpapieren (zB Wohnbausanleihen) mit einer Laufzeit von exakt vier Jahren eine verzögerte Depotgutschrift erst ein paar Tage nach Laufzeitbeginn selbst anlässlich der Emission dazu führt,

Finanzverwaltung sowie im Schrifttum zum Anschaffungszeitpunkt von begünstigten Wertpapieren vertretene Ansicht soll nachfolgend untersucht werden, ob diese mit allgemeinen ertragsteuerlichen Anschaffungsgrundsätzen in Einklang zu bringen ist.

3.2. Ertragsteuerliche Grundsätze des Anschaffungszeitpunkts

Der Begriff „Anschaffungskosten“ ist im EStG nicht ausdrücklich definiert. Der steuerrechtliche und der unternehmensrechtliche Anschaffungskostenbegriff entsprechen einander,²¹⁾ sofern keine abweichenden steuerlichen Begriffsbestimmungen vorgehen.²²⁾ § 10 EStG erwähnt zwar den Anschaffungszeitpunkt, definiert ihn aber nicht, weshalb für Zwecke des Gewinnfreibetrags ganz allgemein der Zeitpunkt, in dem das wirtschaftliche Eigentum an den begünstigten Wirtschaftsgütern erlangt wird, maßgebend sein müsste. Das ist jener Zeitpunkt, zu dem die betriebliche Nutzungsmöglichkeit im Sinne einer faktischen Verfügungsmöglichkeit übergeht.²³⁾ Der Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums muss folglich nicht immer mit dem Zeitpunkt des zivilrechtlichen Kaufvertragsabschlusses ident sein, wengleich dies oftmals der Fall sein wird. Für steuerliche Zwecke kommt es allein auf die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinn der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut an. Entscheidend ist die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit und nicht nur der rechtliche Übergang von Besitz, Preisgefahr, Nutzen und Lasten.²⁴⁾ Besonderes Gewicht bei der Beurteilung des Übergangs der wirtschaftlichen Verfügungsmacht kommt nach Ansicht des VwGH der Frage zu, wem die Chance von Wertsteigerungen und wem das Risiko von Wertminderungen zukommt.²⁵⁾

3.3. Widersprüchliche Aussagen der Finanzverwaltung

Während die Finanzverwaltung iZm dem investitionsbedingten Gewinnfreibetrag bei Anschaffungen von begünstigten Wertpapieren – wie dargestellt – davon ausgeht, dass der Anschaffungszeitpunkt der Zeitpunkt des Zugangs auf dem Depot ist,²⁶⁾ vertritt sie in EStR 2000, Rz 793, in Bezug auf die Anschaffung von Kapitalanlagen im betrieblichen Bereich Folgendes: „Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums. Dies ist bei Kapitalanlagen/Derivaten der Schlusstag.“²⁷⁾ Ebenso wird in EStR 2000, Rz 6103a, iZm den für die Anwendung der mit BBG 2011²⁸⁾ neu eingeführten Kapitalvermögensbesteuerung im außerbetrieblichen Bereich relevanten Anschaffungsdaten (§ 124b Z 184 f EStG) ausgeführt, dass „im Depotgeschäft grundsätzlich davon auszugehen [ist], dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums mit dem Schlusstag erfolgt“.

Anmerkung: Als Schlusstag (auch Handelstag genannt) wird der Tag bezeichnet, an dem ein Geschäft verbindlich abgeschlossen wird. Das ist jener Tag, an dem der Handel an der Börse durchgeführt wird und die Bank für den Kunden das Wertpapier erwirbt.

Die Finanzverwaltung schränkte diese Aussage in einer Information zur Rückerstattung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden an beschränkt Steuerpflichtige²⁹⁾ zwar dahingehend ein, dass das Abstellen auf den Schlusstag lediglich aus Vereinfachungsgründen erfolgt

dass kein begünstigtes Wirtschaftsgut (mehr) vorliegt (ablehnend Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹² [in Druck] § 10 Rz 23, wonach in diesen Fällen die Widmungsfrist erfüllt sein soll).

²¹⁾ EStR 2000 Rz 2164.

²²⁾ Vgl. Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (13. Lfg., 2013) § 6 Tz 64.

²³⁾ Vgl. VwGH 28. 2. 2012, 2009/15/0218.

²⁴⁾ Vgl. EStR 2000, Rz 2166, mit Verweis auf VwGH 12. 6. 1991, 90/13/0028; 11. 3. 1992, 90/13/0230; 8. 3. 1994, 93/14/0179, 25. 2. 1997, 97/14/0006.

²⁵⁾ Vgl. VwGH 12. 12. 2007, 2006/15/0123; zuletzt 13. 9. 2018, Ra 2018/15/0055.

²⁶⁾ EStR 2000, Rz 3704.

²⁷⁾ In EStR 2000, Rz 793, wird uE irrtümlicherweise auf Rz 6103b statt auf Rz 6103a verwiesen.

²⁸⁾ Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111.

²⁹⁾ BMF 18. 9. 2014, BMF-010203/0314-VI/1/2014, SWK 29/2014, 1245 (1245 f).

sei, bezeichnete aber andererseits in einer EAS-Auskunft die Depoteinbuchung von Aktien iZm der Zurechnung von Dividendeneinkünften³⁰⁾ überhaupt als „bloße ‚Formalität‘“.³¹⁾

In Zusammenhang mit dem Auslaufen des Investitionsfreibetrags (einem Vorgänger des Gewinnfreibetrags) vertrat die Finanzverwaltung des Weiteren, dass der Anschaffungszeitpunkt – ausdrücklich abweichend von der generellen Regelung der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums – der Zeitpunkt des Übergangs der Preisgefahr sei.³²⁾ Da der Investitionsfreibetrag mit 31. 12. 2000 auslief (§ 10b EStG idF BBG 2001³³⁾), waren nach Ansicht der Finanzverwaltung daher nur mehr jene Investitionen begünstigungsfähig, bei denen die Preisgefahr vor dem 1. 1. 2001 übergang.³⁴⁾

In Bezug auf die Anschaffung von Wertpapieren werden von der Finanzverwaltung – wie gezeigt – somit sehr unterschiedliche Rechtsansichten vertreten, die von der Auffassung, dass die Depoteinbuchung als bloße Formalität keine entscheidende Rolle spiele, bis zur Maßgeblichkeit dieser Einbuchung für den Anschaffungszeitpunkt reichen.

3.4. Rechtsprechung des BFG

Das BFG musste sich bislang – soweit ersichtlich – in zwei sehr ähnlich gelagerten Fällen mit der Frage des Anschaffungszeitpunkts von Wertpapieren iZm dem Freibetrag für investierte Gewinne³⁵⁾ beschäftigen.³⁶⁾ Eine höchstgerichtliche Klärung durch den VwGH liegt bis dato nicht vor, wenngleich in beiden Erkenntnissen des BFG die ordentliche Revision zugelassen wurde.

In beiden Fällen wurde die Kauforder an die Bank zum Erwerb von Wertpapieren zur Geltendmachung des Freibetrags für investierte Gewinne im Dezember 2007 erteilt, von der Bank noch vor dem Jahreswechsel erworben und abgerechnet (Schluss tag 27. bzw 28. 12. 2007). Der Ausweis der Wertpapiere auf dem Depot des Kunden erfolgte jedoch erst nach dem Jahreswechsel am 3. 1. 2008. Das Finanzamt verweigerte jeweils die Zuerkennung des Freibetrags für das Jahr 2007, weil die entsprechenden Wertpapiere erst im Jahr 2008 (in dieses fiel der Tag der Einbuchung im Depot) angeschafft worden seien.³⁷⁾ In beiden Fällen folgte das BFG der Rechtsansicht der Finanzverwaltung und wies die als Beschwerden zu behandelnden Berufungen ab. Hinsichtlich des Anschaffungszeitpunkts begnügte sich das BFG jeweils mit der Wiedergabe der Aussagen der Finanzverwaltung und dem Hinweis auf das – die Aussagen der Finanzverwaltung wiedergebende – Kommentarschrifttum.³⁸⁾ Im Erkenntnis BFG

³⁰⁾ Freilich betraf die entsprechende EAS-Auskunft nicht unmittelbar die Frage des Anschaffungszeitpunkts (dh des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums). Da jedoch nach jüngerer VwGH-Rechtsprechung die Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen dem wirtschaftlichen Eigentum am die Einkünfte generierenden Wirtschaftsgut folgt (VwGH 25. 2. 2015, 2011/13/0003; zuletzt 19. 12. 2018, Ra 2017/15/0072), sind die Aussagen uE auch auf die Frage des Anschaffungszeitpunkts zu übertragen.

³¹⁾ BMF 22. 2. 2008, Aktienverkauf cum Dividende am Tag vor dem Gewinnausschüttungsbeschluss, EAS 2945, BMF-010221/0478-IV/4/2008.

³²⁾ EStR 2000, Rz 3701a, idF 06 0104/9-IV/6/00.

³³⁾ Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl I 2000/142.

³⁴⁾ Festgehalten sei, dass der Investitionsfreibetrag nicht für angeschaffte Wertpapiere geltend gemacht werden konnte; die Aussage in den EStR bezog sich daher auf den Anschaffungszeitpunkt von unter der damaligen Rechtslage begünstigungsfähigen Wirtschaftsgütern.

³⁵⁾ Beim Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG idF vor dem StRefG 2009, BGBl I 2009/26) handelt es sich um die Vorgängerregelung des Gewinnfreibetrags.

³⁶⁾ BFG 10. 6. 2014, RV/7100104/2013; 23. 10. 2014, RV/5101024/2011.

³⁷⁾ Der Freibetrag für investierte Gewinne konnte „nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden“ (§ 10 Abs 1 Satz 3 EStG idF vor dem StRefG 2009). Fast gleichlautend ist die Bestimmung des § 10 Abs 1 Z 5 Satz 1 EStG idGF. Zu diesem Freibetrag vertrat die Finanzverwaltung in EStR 2000, Rz 3704, idF des Wartungserlasses 2008, dass als Anschaffungszeitpunkt jener Zeitpunkt anzusehen ist, „zu dem das Wertpapier auf dem Depot als zugegangen ausgewiesen ist“. Vgl dazu auch Atzmüller/Hammerl/Herzog/Mayr, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2008, RdW 2008, 478 (482).

³⁸⁾ Nachweise siehe unter FN 19.

10. 6. 2014, RV/7100104/2013, verweist das BFG darüber hinaus auf das vom Beschwerdeführer angeführte Schrifttum, wonach der Anschaffungszeitpunkt der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums wäre. Das BFG dürfte daher davon ausgehen, dass die Einbuchung im Depot den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums darstellt.

4. Kritische Würdigung

Die Bestimmung des Anschaffungszeitpunkts bei Wertpapierkäufen erfolgt uE – wie bei allen anderen Erwerbsvorgängen auch – nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen. Eine davon abweichende Regelung für Wertpapiere bzw iZm dem Gewinnfreibetrag kennt das Ertragsteuerrecht nicht. Demnach gilt als Anschaffungszeitpunkt von Wertpapieren – wie für Wirtschaftsgüter allgemein – jener Zeitpunkt, zu dem der Käufer die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Wertpapiere erlangt und wirtschaftlicher Eigentümer derselben wird. Folglich kommt es auf die Möglichkeit an, ein Wirtschaftsgut wirtschaftlich zu beherrschen und den Nutzen aus diesem zu ziehen. Da Wertpapiergeschäfte nicht direkt zwischen dem Käufer und dem Verkäufer der Wertpapiere, sondern von einer zwischengeschalteten Bank bzw einem Broker abgewickelt werden, stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, wann genau der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an den Käufer der Wertpapiere erfolgt.

Der Erwerbsvorgang eines Wertpapiers gestaltet sich typischerweise wie folgt:³⁹⁾

1. Beauftragung der Bank bzw eines anderen Intermediärs zum Kauf von Wertpapieren.
2. Zurverfügungstellung bzw Überweisung des Kaufpreises an die Bank.
3. Bank erwirbt (je nach Verfügbarkeit) das Wertpapier für den Käufer und überweist das Geld im Namen des Käufers an den Verkäufer der Wertpapiere.
4. Der Kauf der Wertpapiere wird am Depot des Käufers gutgeschrieben.

• Beispiel

Die Beauftragung der Bank zum Kauf von Wertpapieren erfolgt am 27. 12. X1 (= Auftragsdatum). Am nächsten Tag (28. 12. X1) gelingt es der Bank, die ausgewählten Wertpapiere für den Käufer zu erwerben, das Wertpapiergeschäft wird verbindlich abgeschlossen (= Schlusstag). Die Abrechnung der Bank mit dem Verkäufer der Wertpapiere erfolgt (immer zumindest) einen Tag nach dem Schlusstag (= Abrechnungstag; 29. 12. X1). Die Gutschrift des Wertpapiers am Depot des Käufers erfolgt am 3. 1. X2 (= Valutatag).

Wie aus dem Beispiel ersichtlich, wird der Käufer am Schlusstag (28. 12. X1) wirtschaftlicher Eigentümer der Wertpapiere, da die Bank in diesem Fall die Order für ihn ausgeführt hat und die Wertpapiere in seinem Namen angeschafft hat. Der Käufer hat zu diesem Zeitpunkt bereits die Möglichkeit, die erworbenen Wertpapiere wieder zu verkaufen. Er trägt somit die Chance der Wertsteigerung und das Risiko der Wertminderung. Vor dem Schlusstag ist der Käufer – mangels Anschaffung der Wertpapiere durch die Bank für ihn – noch nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Papiere, folglich kann er über diese auch noch nicht verfügen. Die Gutschrift des Wertpapierkaufs am Depot des Käufers (= Valutatag) dient lediglich Ausweiszwecken; auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums hat dieser Tag uE keine Auswirkungen. Ebenso hat der Abrechnungstag (= immer zumindest ein Tag nach dem Schlusstag) für den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums durch den Käufer keine Relevanz.⁴⁰⁾

³⁹⁾ Vgl auch die Sachverhalte in BFG 10. 6. 2014, RV/7100104/2013; 23. 10. 2014, RV/5101024/2011; *Schlager/Mayr*, Einführung in die Besteuerung von Kapitalvermögen, in *Kirchmayr/Mayr/Schlager*, Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 1 (13).

⁴⁰⁾ So auch iZm Cum/Ex-Geschäften *Blum*, Einkünftezurechnung und KEST-Rückerstattung bei Cum/Ex-Geschäften, *ÖStZ* 2015, 356 (360 ff); *Plansky*, Aktuelles zur Steuerentlastung von KEST auf Dividendenausschüttungen, *SWK* 9/2015, 469 (475 ff); generell *Schlager/Mayr* in *Kirchmayr/Mayr/Schlager*,

Die Rechtsansicht der Finanzverwaltung lässt sich uE vor dem Hintergrund einer einfachen Nachweisführung erklären. Im Regelfall ist der Steuerpflichtige nämlich bei Einbuchung auf das Wertpapierdepot jedenfalls wirtschaftlicher Eigentümer des betreffenden Wertpapiers. Da es jedoch – wie die Erkenntnisse des BFG zeigen – im Einzelfall durchaus auf einzelne Tage ankommen kann, ist diese Rechtsansicht nicht zu verallgemeinern. Grundsätzlich erfolgt der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums bei Wertpapierkäufen am Schlusstag, da an diesem Tag das Wertpapiergeschäft verbindlich abgeschlossen wird, der Wertpapierkäufer ab diesem Tag die Chancen der Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt und das erworbene Papier bereits weiterveräußern kann.⁴¹⁾ Der Valutatag sowie der Abrechnungstag sind für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums unmaßgeblich.



Auf den Punkt gebracht

Beim investitionsbedingten Gewinnfreibetrag „fingiert“ die Finanzverwaltung den „Anschaffungszeitpunkt“ von Wertpapieren mit der Gutschrift am Depot, weshalb eine (bankbedingte) Verzögerung zum Verlust des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags für ein Wirtschaftsjahr führen kann.

§ 10 EStG selbst definiert den Anschaffungszeitpunkt nicht, weshalb entgegen der Verwaltungspraxis nicht der Zugang am Depot, sondern – nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen – der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums hinsichtlich der angeschafften Wertpapiere maßgebend ist. Dabei ist nach der Rechtsprechung des VwGH insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt.

Das pauschale Abstellen auf den Zugang des Wertpapiers am Depot in EStR 2000, Rz 3704, entspricht uE nicht der Judikatur des VwGH zum wirtschaftlichen Eigentum und lässt sich vor allem vor dem Hintergrund einer einfachen Nachweisführung erklären. Eine Klarstellung der zitierten Richtlinienstelle in einem künftigen Wartungserrlass wäre daher zu begrüßen.

Besteuerung von Kapitalvermögen, 13; *Mayr/Schlager*, Kapitalbesteuerung im betrieblichen Bereich, in *Kirchmayr/Mayr/Schlager*, Besteuerung von Kapitalvermögen, 375 (383); *Mayr/Schlager*, Grundkonzeption der Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen, in *Lechner/Mayr/Tumpel*, Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013) 13 (20 ff).

⁴¹⁾ So auch die Rechtsprechung des BFH 15. 12. 1999, I R 29/97, BStBl II 2000, 527, der ausdrücklich festhält: „Der Umstand, dass die entsprechende Umbuchung ggf erst zwei Tage nach dem Vertragsabschluss vorgenommen worden ist, [...] beeinflusst den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht.“ Ausführlich dazu *Blum*, ÖStZ 2015, 356 (361 ff).

Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft mit Konkursöffnung

Entscheidung: BFG 11. 1. 2019, RV/7106039/2018, Revision nicht zugelassen.

Normen: § 185 Abs 2 UGB; § 24 Abs 2 EStG.

Nach § 185 Abs 2 UGB führt die Eröffnung eines Konkursverfahrens über einen Gesellschafter zwingend zur Auflösung einer (atypisch) stillen Gesellschaft. Diese Auflösungsbestimmung ist nicht disponibles Recht. Durch frühere Verlustzuweisungen entstandene negative Kapitalkonten stellen daher – sofern keine Nachschüsse erfolgen – zum Zeitpunkt der Konkursöffnung über die Geschäftsherrin steuerpflichtige Veräußerungsgewinne der zwingend ausscheidenden stillen Gesellschafter dar.

SWK-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



AKTION
JETZT 20%
GÜNSTIGER!



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabo 2019 inkl. Online Zugang und App

(94. Jahrgang 2019, Heft 1-36)

EUR 288,-

Statt EUR 360,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01 24 630-53

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden.

AGB: www.lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: www.lindeverlag.at/datenschutz

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet.
Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesandten Newsletter widerrufen werden.

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

www.lindeverlag.at | office@lindeverlag.at | Fax: 01 24 630-53

Linde