

# Umwandlung einer anteilsverwaltenden Sparkasse in eine Sparkassen-Privatstiftung

§ 6 EstG  
§ 13 KStG

BFG 27.01.2020,  
RV/5101607/2015

**Im Zuge der Umwandlung einer anteilsverwaltenden Sparkasse in eine Sparkassen-Privatstiftung können die in der Beteiligung an der Sparkasse aufgedeckten stillen Reserven bis zur Veräußerung der Anteile unbesteuert bleiben und gem § 13 Abs 5 Z 2 KStG evident gehalten werden.**

I) Der Körperschaftsteuerbescheid 2013 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Körperschaftsteuer sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

II) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### 1. Verfahrensgang

Seitens der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) wurde am 30.09.2014 die Körperschaftsteuererklärung für 2013 elektronisch eingereicht. In einem Begleitschreiben zur Körperschaftsteuererklärung 2013 wurde der Sachverhalt betreffend die Umwandlung der anteilsverwaltenden Sparkasse K in die BF, der im Zusammenhang damit erfolgten Übertragung einer Beteiligung an der Sparkasse KPAG auf die BF sowie der im Jahr 2013 erfolgten Veräußerung der Beteiligung offengelegt. Weiters wurde die von der BF vorgenommene rechtliche Würdigung des geschilderten Sachverhaltes dargelegt, wonach realisierte Wertzuwächse nach dem Wortlaut des § 13 Abs 5 Z 2 KStG 1988 erst bei der tatsächlichen Veräußerung des jeweiligen Wirtschaftsgutes „steuerwirksam“ werden würden. Daraus folge, dass die jeweilige Einkunftsart, unter der ein Veräußerungserlös zu erfassen sei, gleichermaßen erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung ermittelt werden könne. Bei dem im vorliegenden Fall erzielten Verkaufserlöse handle es sich daher um Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinn des § 27 EStG 1988, da die Privatstiftung keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinn des § 23 EStG 1988 erzielen könne.

Nach einer bei der BF durchgeführten Außenprüfung wurde vom Finanzamt der Körperschaftsteuerbescheid 2013 am 03.08.2015 erlassen, wobei die in Evidenz gehaltenen stillen Reserven in Höhe von € 13.400.000,00 als im Jahr 2013 zu versteuernde Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt wurden. In der Begründung wurde ausgeführt, dass im Zeitpunkt der Veräußerung die gesamten auf das ausgeschiedene Wirtschaftsgut in Evidenz genommenen stillen Reserven als (nachträgliche) gewerbliche Betriebseinnahmen zu besteuern seien. Dabei sei es unerheblich, ob das veräußerte Wirtschaftsgut im Verkaufszeitpunkt den seinerzeitigen Entnahmewert repräsentiere oder einen gegenüber dem Umwandlungszeitpunkt höheren oder niedrigeren Wert habe. Ein nach dem Umwandlungszeitpunkt entstehender Wertverlust in den Wirtschaftsgütern erfolge in der Privatsphäre der BF und sei für die Nachversteuerung der Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb der „Anteilverwaltung Sparkasse K“ irrelevant.

Gegen diesen Bescheid wurde von der BF mit Schreiben vom 27.08.2015 Beschwerde erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass der Gesetzeswortlaut des § 13 Abs 5 Z 2 KStG 1988 dahingehend interpretiert werden müsse, dass nicht die Einhebung, sondern vielmehr die steuerliche Erfassung der in Evidenz gehaltenen stillen Reserven aufgeschoben werde. Dies habe zur Folge, dass auch der bis zum Umwandlungsstichtag eingetretene Wertzuwachs unter den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen zu erfassen sei, da die Gewerblichkeitsfiktion des § 7 Abs 3 KStG 1988 nicht greife. Eine andere Auslegung stelle einen Verstoß gegen das im Rahmen der österreichischen Ertragsbesteuerung basierende persönliche Leistungsfähigkeitsprinzip dar. Hinsichtlich der Höhe der in Evidenz genommenen stillen Reserven wurde ausgeführt, dass der tatsächliche Verkehrswert nach dem Bewertungsgutachten innerhalb einer Bandbreite von € 16,9 Mio. und € 18,7 Mio. ermittelt worden und als Einigungswert als Mittelwert festzusetzen sei.

Seitens des Finanzamtes wurde die Beschwerde – aufgrund des Antrages auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung gem. § 262 Abs 2 lit a BAO – am 23.09.2015 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Schreiben vom 16.12.2019 wurden von der BF ergänzende Ausführungen hinsichtlich des Beschwerdevorbringens zur Höhe der angesetzten stillen Reserven getätigt. Der Wert von ATS 349,5 Mio. stelle den konkret berechneten bzw. den aus den Plandaten abgeleiteten Wert dar und die Werte der Ober- bzw. Untergrenzen seien lediglich durch pauschale Zu- bzw. Abschläge ermittelt worden. Ein Abweichen von der Mitte einer Bandbreite erfolge in der Praxis vielfach nur dann, wenn ein solches Abweichen durch ergänzende Argumente begründet werden könne, welche im konkreten Fall aber nicht vorliegen würden. Auch die im Bewertungsgutachten angeführte Plausibilisierung liefere keinerlei Begründung von der Wahl des Mittelwertes abzuweichen und auf die Obergrenze abzustellen. Entscheidend für den dort ausgewiesenen Vergleichswert sei die Mitarbeiterzahl, die aber nach Ansicht der BF im Gegensatz zu den anderen beiden Kennzahlen Bilanzsumme und Betriebserträge keinen geeigneten Indikator für den Unternehmenswert einer Bank darstellen würde. Ziehe man nur den Mittelwert aus den auf Basis von Bilanzsumme und Betriebserträgen berechneten Vergleichswerten heran, würde diese Plausibilisierung für ein Heranziehen der Untergrenze und nicht der Obergrenze sprechen.

In der Gegenstellungnahme des Finanzamtes vom 22.01.2020 wird im Wesentlichen ausgeführt, dass sich die BF bewusst für den höchstzulässigen Wert der stillen Reserven entschieden habe. Dies gehe auch aus der Bilanz des Jahres 2012 (siehe Punkt „4.7 Aufgeschobene Steuer aus der formwechselnden Umwandlung der Anteilsverwaltungssparkasse in die Privatstiftung“) hervor. Weiters lasse der Gesetzeswortlaut keine nachträgliche Änderung zu, da § 13 Abs 5 Z 2 KStG 1988 als Voraussetzung verlange, dass sich die Steuerpflicht nur dann verschiebe, wenn der bei sofortiger Besteuerung entstehende Unterschiedsbetrag zwischen den steuerlich maßgebenden Buchwerten und den Teilwerten ermittelt und in Evidenz genommen werde. Es solle somit kein Unterschied in der Höhe der Besteuerung entstehen, sondern lediglich hinsichtlich des Zeitpunktes. Damit sei klargestellt, dass der in Evidenz genommene Unterschiedsbetrag weder nach oben, noch nach unten veränderbar sei. Diese Ansicht werde auch von der überwiegenden Literatur geteilt.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **2. Sachverhalt**

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Rückwirkend zum 31.12.2000 erfolgte die Umwandlung der anteilsverwaltenden Sparkasse K in die BF, eine Sparkassenstiftung im Sinn des § 27a SpG. Im Zuge dessen wurde eine Beteiligung an der Sparkasse KPAG im Ausmaß von insgesamt 70% der Anteile auf die BF übertragen. Im Gutachten zum 31.12.2000 der E GmbH vom 14.05.2002 wurde basierend auf den Ertragsersparungen der Sparkasse und unter Berücksichtigung ihrer Unternehmerrisiken ein Gesamtwert der Sparkasse KPAG (Unternehmensmittelwert) von ATS 349,5 Mio. ermittelt. Umgelegt auf die 70 %ige Beteiligung ergibt dies einen Gesamtwert – umgerechnet in Euro – in Höhe von € 17,8 Mio. Der ursprüngliche Buchwert dieser Beteiligung betrug € 5.300.000,00.

Die BF stellte mit Schreiben vom 29.01.2003 einen Antrag auf Aufschiebung der Steuerpflicht gem. § 13 Abs 3 Z 2 KStG 1988 (mittlerweile § 13 Abs 5 Z 2 KStG 1988). Von der BF wurde ein Unterschiedsbetrag von € 13.400.000,00 in Evidenz genommen.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde festgestellt, dass zum Zeitpunkt der Umwandlung der Teilwert dieser Beteiligung € 17.800.000,00 betrug.

Im Jahr 2013 veräußerte die BF die Beteiligung an die AAG. Der Verkaufserlös betrug € 10.500.000,00.

#### **3. Beweiswürdigung**

Gem. § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der BF sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen *des* Finanzamtes und ist – ausgenommen der Höhe der in Evidenz genommenen stillen Reserven – unstrittig.

Im Gutachten zum 31.12.2000 der E GmbH vom 14.05.2002 wurde basierend auf den Ertragsersparungen der Sparkasse und unter Berücksichtigung ihrer Unternehmerrisiken ein Gesamtwert der Sparkasse KPAG (Unternehmensmittelwert) von ATS 349,5 Mio. ermittelt. Umgelegt auf die 70 %ige Beteiligung ergibt dies einen Gesamtwert – umgerechnet in Euro – in Höhe von € 17,8 Mio. In diesem Gutachten wird weiters ausgeführt, dass im Hinblick auf die Mehrwertigkeit jeder Unternehmensbewertung und um der Vielschichtigkeit und Wertungsgebundenheit der Ermittlung zukunftsorientierter Ertragswerte Rechnung zu tragen, der Ertragswert des Unternehmens als Ganzes unter Zugrundelegung einer Schwankungsbreite von +/- 5 % innerhalb einer Bandbreite von rund ATS 333 Mio. bis ATS 368 Mio. festgelegt werde. Dies entspricht – umgelegt auf die 70 %ige Beteiligung und umgerechnet in Euro – einer Bandbreite von € 16,8 Mio. bis € 18,7 Mio.

Von der BF wurde ohne jegliche Begründung ein Wert von € 18,7 Mio. in Evidenz genommen.

Das Bundesfinanzgericht kommt unter Befolgung der Grundsätze des § 167 Abs 2 BAO zur Auffassung, dass der im Gutachten vom 14.05.2002 ermittelte Unternehmensmittelwert von (umgerechnet auf die 70 %ige Beteiligung) € 17,8 Mio. als anzusetzender Teilwert von der BF in Evidenz genommen hätte werden müssen. Vom Gutachter wurde in einem für das Bundesfinanzgericht schlüssigen Gutachten der angeführte Unternehmensmittelwert in dieser Höhe ermittelt. Ein zulässiges Abweichen von diesem Unternehmensmittelwert hin zur obersten angeführten Bandbreite hätte einer entsprechenden Begründung bedurft. Diesbezüglich ist auch auf die im Schreiben der BF vom 16.12.2019 getätigten Ausführungen zu verweisen. Auf die im Schreiben des Finanzamtes vom 22.01.2020 vorgebrachten Argumente braucht im Rahmen der Beweiswürdigung nicht eingegangen werden, da im Wesentlichen nur rechtliches Vorbringen erstattet wird.

#### 4. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

§ 13 Abs. 5 KStG 1988 in der Fassung vor BGBl I 2015/34 lautet:

*„Für Privatstiftungen im Sinne des § 27a Abs. 4 des Sparkassengesetzes, BGBl. Nr. 64/1979, und des § 61e des Versicherungsaufsichtsgesetzes, BGBl. Nr. 569/1978, gelten die Abs. 1 bis 4 nach Maßgabe folgender Bestimmungen:*

*1. Die formwechselnde Umwandlung einer anteilsverwaltenden Sparkasse oder eines Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit in eine Privatstiftung gemäß § 27a Abs. 4 des Sparkassengesetzes beziehungsweise § 61e des Versicherungsaufsichtsgesetzes gilt mit Ablauf des Umwandlungsstichtages als bewirkt. Umwandlungsstichtag ist der Tag, zu dem die Schlussbilanz einer anteilsverwaltenden Sparkasse im Sinne des § 27a Abs. 6 des Sparkassengesetzes oder des Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit im Sinne des § 61e Abs. 6 des Versicherungsaufsichtsgesetzes aufgestellt ist. Das Wirtschaftsjahr der übertragenden Sparkasse oder des umgewandelten Vereins endet mit dem Umwandlungsstichtag.*

*2. Z 1 gilt für die übernehmende Privatstiftung mit dem Beginn des dem Umwandlungsstichtag folgenden Tages. Eine aus der Anwendung des § 6 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 entstehende Steuerpflicht verschiebt sich auf Antrag, wenn der bei sofortiger Besteuerung entstehende Unterschiedsbetrag zwischen den steuerlich maßgebenden Buchwerten und den Teilwerten ermittelt und in Evidenz genommen wird. Die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter entfallenden Unterschiedsbeträge werden erst im Jahr der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens dieser Wirtschaftsgüter steuerwirksam. Kapitalerhöhungen führen nicht zu einem sonstigen Ausscheiden, wenn das Beteiligungsausmaß ohne Substanzwertauswirkung vermindert wird. Umgründungen nach dem Umgründungssteuergesetz führen dann nicht zu einem sonstigen Ausscheiden einer Beteiligung, wenn*

- der in Evidenz gehaltene Unterschiedsbetrag auf die als Gegenleistung erhaltene Beteiligung übertragen und bei dieser evident gehalten wird, oder*
- durch eine Umgründung das Beteiligungsausmaß ohne Substanzwertauswirkung verändert wird.“*

§ 6 Z 4 EStG 1988 lautet:

*„Entnahmen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. „Grund und Boden ist mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, sofern nicht § 30a Abs. 3 vorliegt.“ „Der Entnahmewert tritt für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.“*

Für Sparkassen, die ihr Unternehmen oder den bankgeschäftlichen Teilbetrieb in eine Sparkassen-Aktiengesellschaft eingebracht haben (sog anteilsverwaltende Sparkassen), besteht gem. § 27a SpG die Möglichkeit zur Umwandlung in eine Privatstiftung (Sparkassen-Privatstiftung; siehe hierzu N. Arnold, PSG-Kommentar<sup>3</sup> § 27a SpG Rz 1 ff; Perl, Die Sparkassen-Privatstiftung 119 ff). Die Umwandlung einer anteilsverwaltenden Sparkasse in eine Sparkassen-Privatstiftung ist eine formwechselnde Umwandlung. Es liegt damit weder in zivilrechtlicher noch in abgabenrechtlicher Hinsicht eine entgeltliche oder unentgeltliche Vermögensübertragung vor, weil es sich bloß um den Wechsel der Rechtsform von der anteilsverwaltenden Sparkasse zur Sparkassen-Privatstiftung handelt.

Allerdings kommt der Entnahmetatbestand des § 6 Z 4 EStG 1988 zum Tragen, da mit der Umwandlung eine Strukturänderung erfolgt. Vormals unter § 7 Abs 3 KStG 1988 fallende anteilsverwaltende Sparkassen unterliegen nach der Umwandlung in eine Privatstiftung den Vorschriften des § 7 Abs 2 iVm § 13 KStG 1988. Nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehörende Vermögensgegenstände scheidet somit nach der Umwandlung aus der betrieblichen Sphäre aus. § 13 Abs 5 Z 2 KStG verweist auf den Entnahmetatbestand des § 6 Z 4 EStG und sieht somit den Teilwert als den maßgebenden Wert vor (Englmair in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG, 2. Aufl. 2016, § 13, V. Sparkassen- und VVaG-Privatstiftungen).

Gem. § 13 Abs 5 Z 2 KStG 1988 kann bei Sparkassen-Privatstiftungen eine aus der Anwendung des § 6 Z 4 EStG 1988 entstehende Steuerpflicht auf Antrag verschoben werden, wenn der bei sofortiger Besteuerung entstehende Unterschiedsbetrag zwischen den steuerlich maßgebenden Buchwerten und den Teilwerten ermittelt und in Evidenz genommen wird. Die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter entfallenden Unterschiedsbeträge werden erst im Jahr der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens dieser Wirtschaftsgüter steuerwirksam (siehe auch Stangl in Q/R/S/S/V, KSt 23 § 13 Tz 74). Mit der Umwandlung einer anteilsverwaltenden Sparkasse in eine Sparkassen-Privatstiftung werden somit alle Wirtschaftsgüter, die nur aufgrund der Zurechnungsvorschrift des § 7 Abs 3 KStG 1988 dem Betriebsvermögen der anteilsverwaltenden Sparkasse zuzuordnen waren, in die außerbetriebliche Sphäre der Sparkassen-Privatstiftung überführt (siehe ausführlich hierzu auch Sulz, ÖBA 1999, 451 f). Diese Überführung von der betrieblichen

Sphäre in die außerbetriebliche Sphäre führt zu einer Entnahme, die gem. § 6 Z 4 EStG 1988 grundsätzlich mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen ist.

Insbesondere die Entnahme der Beteiligungen anteilsverwaltender Sparkassen an Sparkassen-Aktiengesellschaften, in die das Unternehmen oder der bankgeschäftliche Teilbetrieb der Sparkasse eingebracht wurde, wird regelmäßig mit der Realisierung (oft beträchtlicher) stiller Reserven verbunden sein. Für die so aufgedeckten stillen Reserven sieht § 13 Abs 5 Z 2 KStG 1988 die Möglichkeit einer Verschiebung der „Entnahme-Besteuerung“ vor. Die aufgrund einer Entnahme entstehende Steuerpflicht verschiebt sich gem. § 13 Abs 5 Z 2 KStG 1988 auf Antrag, wenn der bei sofortiger Besteuerung entstehende Unterschiedsbetrag zwischen den steuerlich maßgebenden Buchwerten und den Teilwerten ermittelt und in Evidenz genommen wird (Sulz, ÖBA 1999, 453 f).

Die Entnahmegewinne werden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG besteuert und unterliegen der Körperschaftsteuer in Höhe von 25% (Metzler in Lang/Schuch/Staringer, § 13 Rz 235). Für die Nachversteuerung der anlässlich der Entnahme aufgedeckten stillen Reserven ist es unerheblich, welchen Wert das jeweilige Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. des sonstigen Ausscheidens hat. Die Versteuerung der stillen Reserven hat daher auch dann zu erfolgen, wenn der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts in der Zwischenzeit unter den Teilwert im Entnahmezeitpunkt gesunken ist (siehe Stangl in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, § 13 Rz 75). Ein außerbetrieblicher Verlust kann nicht mit dem Entnahmegewinn ausgeglichen werden (König/Rauhofer/Rief, Die Stiftungsrichtlinien 2001, 57).

Dem Beschwerdevorbringen, dass der Gesetzeswortlaut des § 13 Abs 5 Z 2 KStG 1988 dahingehend interpretiert werden müsse, dass nicht die Einhebung, sondern vielmehr die steuerliche Erfassung der in Evidenz gehaltenen stillen Reserven aufgeschoben werde, und dass auch der bis zum Umwandlungsstichtag eingetretene Wertzuwachs unter den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen zu erfassen sei, da die Gewerblichkeitsfiktion des § 7 Abs 3 KStG 1988 nicht greife, muss entgegengehalten werden, dass dem Gesetzeswortlaut des § 13 Abs 5 Z 2 KStG 1988 klar zu entnehmen ist, dass eine aus der Anwendung des § 6 Z 4 EStG 1988 entstehende Steuerpflicht auf Antrag verschoben werden könne. Daraus ist zweifelsfrei zu schließen, dass die Steuerpflicht im Zeitpunkt der Verwirklichung des Entnahmetatbestandes bereits entstanden ist, und lediglich der Zeitpunkt der Festsetzung auf Antrag aufgeschoben werden kann. Diesbezüglich ist etwa auch auf Sulz, ÖBA 1999 zu verweisen, wonach mit dem Wechsel der Gewinnermittlung nach § 7 Abs 3 KStG 1988 zu jener nach § 13 Abs 1 KStG 1988 die Realisierung von Gewinnen durch die Entnahme von Betriebsvermögen (zB Beteiligung an der Sparkassen AG) in das steuerliche Privatvermögen, in die private Vermögensverwaltung verbunden sei und die Versteuerung des Entnahmegewinnes durch Antrag und Evidenznahme bis zum Zeitpunkt der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens verschoben werden könne. Mit der angeführten Bestimmung des § 13 Abs 5 Z 2 KStG 1988 wurden die ertragsteuerlichen Folgen der Umwandlung grundsätzlich beibehalten, die konkrete Steuerbelastung im Wesentlichen aber, mit der Möglichkeit einen entsprechenden Antrag zu stellen, auf die Zukunft verschoben.

Diesbezüglich kann auch auf die – im Vorlagebericht des Finanzamtes angeführten – Erläuternden Bemerkungen – damals noch zu § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 – verwiesen werden, wonach eine allfällige aus der Umwandlung entstehende Steuerpflicht gemäß § 6 Z 4 EStG sich auf Antrag bis zur Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden der Wirtschaftsgüter verschiebe. Da eine sofortige Entnahmegewinnbesteuerung dem Grundsatz der Steuerneutralität der Umwandlung entgegenwirken würde, seien nur die stillen Reserven der Aktiva und Passiva zu ermitteln und in Evidenz zu nehmen.

Allfällige verfassungsrechtliche Bedenken dahingehend, dass die vorgenommene Auslegung des § 13 Abs 5 Z 2 KStG 1988 eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips darstelle, auf dem die österreichische Ertragsbesteuerung beruhe, werden vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt.

Zum vom Bundesfinanzgericht im Rahmen der Beweiswürdigung festgestellten Teilwert der in Evidenz gehaltenen stillen Reserven aus dem Aufschub der Besteuerung gem. § 13 Abs 5 Z 2 KStG 1988 in Höhe von € 17,8 Mio. ist auszuführen, dass eine entsprechende Bindungswirkung an den von der BF angenommenen Teilwert in Höhe von € 18,7 Mio. nicht vorliegt, da dieser Wert im Zeitpunkt der Evidenzhaltung nicht Spruchbestandteil eines Bescheides geworden ist. Zum Vorbringen des Finanzamtes im Schreiben vom 22.01.2020, wonach gem. § 13 Abs 5 Z 2 KStG 1988 kein Unterschied in der Höhe der Besteuerung, sondern lediglich hinsichtlich des Zeitpunktes entstehen solle und der Entnahmegewinn nicht durch Wertänderungen nach dem Zeitpunkt der Entnahme beeinflusst werde, ist einerseits auf die obigen Ausführungen zu verweisen und andererseits festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht keine Änderung der Höhe der stillen Reserven aufgrund einer nachträglichen Wertänderung festgestellt hat, sondern davon ausgegangen ist, dass die stillen Reserven von der BF schon im Zeitpunkt der Entnahme nicht in der richtigen Höhe in Evidenz genommen wurden (siehe die diesbezüglichen Ausführungen unter Punkt 3 „Beweiswürdigung“).

Es ergeben sich daher im Jahr 2013 zu versteuernde Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 12.500.000,00.

#### **4.1. Revision**

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen). Sofern die Auslegung des Gesetzes unstrittig ist, weil dies etwa durch EuGH-Rechtsprechung ausreichend geklärt ist, ist die Revision auch dann ausgeschlossen, wenn noch keine direkt einschlägige Rechtsprechung des österreichischen Höchstgerichtes existiert (in diesem Sinne wohl auch *Pinetz*, *ecolex* 2014/470, unter Hinweis auf *Thienel*, Die Kontrolle der Verwaltungsgerichte erster Instanz durch den Verwaltungsgerichtshof, in *Holoubek/Lang*, Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz<sup>2013</sup>, 331 und *Kodek* in *Rechberger*, ZPO<sup>3</sup>, § 502 Rz 16). Zu beachten ist allerdings, dass Art. 133 Abs. 4 B-VG die Zulässigkeit der Revision an fehlende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, nicht aber des Verfassungsgerichtshofes, knüpft. Das Zitat von Judikatur dieses Höchstgerichtes vermag deshalb für sich allein die Unzulässigkeit einer Revision nicht zu tragen, wenn die Zitierung einschlägiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes fehlt (vgl. 30.8.2017, Ra 2017/18/0155).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind diese anhand der anzuwendenden Gesetzesbestimmungen zweifelsfrei zu lösen bzw. wurden sie in der Literatur einhellig beantwortet. Strittig sind hier im Wesentlichen Tatfragen (Höhe der stillen Reserven), welche einer Revision nicht zugänglich sind.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 27. Jänner 2020