

Teilwertabschreibungen von Beteiligungen nach § 12 Abs 3 KStG idF StruktAnpG 1996

Von Dr. Christian Prodingner und Dr. Petra Schwarzinger, Wien

Durch das StruktAnpG 1996¹⁾ erfuhr § 12 Abs 3 KStG eine Neuregelung. In Abs 3 Z 1 wird – wie schon nach der alten Regelung – normiert, daß ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen bzw ausschüttungsbedingte Verluste körperschaftsteuerlich nicht abzugsfähig sind.²⁾

Eine völlige Neuregelung wurde durch § 12 Abs 3 Z 2 KStG geschaffen, wonach abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert oder Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörigen Beteiligung auf sieben Jahre verteilt zu berücksichtigen sind.

1. Inhalt der Neuregelung

Aufgrund der beschriebenen Neufassung des § 12 Abs 3 Z 2 KStG ergibt sich hinsichtlich der Qualifizierung der Abzugsfähigkeit einer Teilwertabschreibung nach § 6 Z 2 lit a EStG von Beteiligungen iSd § 10 KStG folgende Vorgangsweise:

Zunächst ist der Charakter der Beteiligung zu überprüfen. Die Norm wendet sich in eindeutigem Wortlaut nur an Beteiligungen iSd § 10 KStG. Daher dürfte die Neuregelung bei nicht qualifizierten Auslandsbeteiligungen nicht zur Anwendung kommen. Die Anknüpfung an § 10 KStG scheint insofern unverständlich, als die Möglichkeit der Teilwertabschreibung bzw deren Wirkung nichts mit der Steuerfreiheit von bestimmten Beteiligungserträgen zu tun hat. Verständlich war die Anknüpfung durch § 12 Abs 3 aF KStG, da die Nichtabzugsfähigkeit der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung – so man nicht ohnedies schon § 12 Abs 2 KStG für anwendbar hielt³⁾ – nur im Zusammenhang mit (steuerbefreiten) Beteiligungserträgen (nach § 10 KStG) Sinn macht bzw regelungsbedürftig erschien. Die undifferenzierte Anknüpfung an § 10 KStG scheint folglich nicht begründet. Soweit organschaftliche Beteiligungen nicht als Beteiligungen iSd § 10 KStG gelten sollen⁴⁾, wäre die Neuregelung auf derartige Beteiligungen ebenso nicht anzuwenden.

In einem nächsten Schritt ist zu untersuchen, ob die entsprechende Teilwertabschreibung als ausschüttungsbedingt einzustufen ist, woraus sich die gänzliche Nichtabzugsfähigkeit ergibt. Alle anderen Teilwertabschreibungen von Beteiligungen, soweit grundsätzlich zulässig, sind daher zunächst als abzugsfähige Abschreibungen

zu qualifizieren. § 12 Abs 3 Z 2 KStG knüpft nun an genau jene abzugsfähigen Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert an und normiert die Verteilung der Abschreibung auf sieben Jahre. Gleichgehalten werden Verluste aus der Veräußerung der Beteiligung.

Zweck der Neuregelung soll nach den Erläuterungen⁵⁾ die Einschränkung der Wirkung derartiger Teilwertabschreibungen und damit doppelter Verlustverwertungen sein. Entsteht bei der Gesellschaft, an der die Beteiligung gehalten wird, ein (nachhaltiger) Verlust, so ist dieser Verlust einerseits bei dieser Gesellschaft selbst steuerlich verwertbar. Andererseits kommt genau dieser Verlust über die Teilwertabschreibung bei der Muttergesellschaft zum Tragen. Dies ist an sich systemimmanent, da sich die Vornahme einer Teilwertabschreibung aufgrund der Bewertungsbestimmungen des EStG (bzw KStG) ergibt, auf der anderen Seite das Tochterunternehmen ein eigenes Steuersubjekt ist. Durch die Neuregelung bleibt das Grundprinzip zwar weiterhin bestehen; die Einschränkung der Wirkung besteht nur in einer zeitlichen Verschiebung der steuerlichen Verlustberücksichtigung.

Die Verteilung auf sieben Jahre ist jedoch soweit nicht vorzunehmen, als

- eine Zuschreibung erfolgt oder
- stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens dieser Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt werden oder
- im Wirtschaftsjahr der Abschreibung oder des Verlustes stille Reserven anlässlich der Veräußerung einer anderen zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung aufgedeckt und auf Antrag des Steuerpflichtigen gegenverrechnet werden.

Nach den Erläuterungen soll sich im Falle und in Höhe eines konkreten Realisierungstatbestandes eine teilweise Verkürzung des 7-Jahres-Verteilungszeitraumes ergeben. Der Zweck dieser Bestimmung scheint in der Vermeidung einer sofortigen Besteuerung von Zuschreibungen oder Veräußerungsgewinnen zu liegen, wenn gleichzeitig Abschreibungen oder Veräußerungsverluste nur verteilt abzugsfähig sind. Bedeutsam ist, daß durch die nur verteilte Abzugsfähigkeit kein Verlustvortrag in Höhe der gesamten Teilwertabschreibung entsteht, der mit den beschriebenen Gewinnen gegenverrechnet werden kann. Zur Vermeidung dieses Nachteiles sieht das Gesetz letztlich die sofortige Ausgleichsfähigkeit der (noch vorhandenen) Teilwertabschreibung vor.

Geht die Beteiligung konkursbedingt unter und erfolgt keine Auszahlung eines Liquidationsgewinnes, so bleibt nach den Erläuterungen die Siebentelung aufrecht.

Wird die Beteiligung umgründungsbedingt übertragen, so gehen die noch ausstehenden Abschreibungen auf den Rechtsnachfolger über. Bei einem Wegfall der Beteiligung durch Verschmelzung (up- und down-stream mer-

¹⁾ BGBl 1996/201.

²⁾ Zur ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung vgl bspw Doralt, RdW 1992, 89; Schneider, RdW 1992, 220; Wundsam, RdW 1992, 287; Beiser, RdW 1992, 321; Haunold, ecolex 1993, 44; Wiesner, ecolex 1994, 118; Kauba, ÖStZ 1995, 104; Mühlechner, ÖStZ 1995, 154.

³⁾ In diesem Sinne Wiesner et alii, KStG 1988, § 12 Anm 16.

⁴⁾ Vgl Wiesner et alii, KStG 1988, § 12 Anm 17.

⁵⁾ EB 72 BlgNR 20.GP.

ger) kommt es zum Weiterlaufen der Siebentelabschreibung beim bisherigen Anteilsinhaber. Beim up-stream merger geht die Beteiligung unter; die bisher abschreibende – und nunmehr aufnehmende – Muttergesellschaft hat die Abschreibungen weiterzuführen. Beim down-stream merger können die Erläuterungen nur so verstanden werden, daß die aufnehmende Tochtergesellschaft als Gesamtrechtsnachfolger der Muttergesellschaft die Abschreibungen weiterführt. Das bisher abschreibende Steuersubjekt, die übertragende Muttergesellschaft, geht ja durch die Verschmelzung unter und kann die Abschreibungen daher nicht mehr weiterführen.

2. Interpretationsansätze

Gerade die oben dargestellten Verrechnungsregelungen für Zuschreibungen und Veräußerungsgewinne werfen eine Fülle von Interpretationsproblemen auf, die in der Folge anhand eines Beispiels näher untersucht werden sollen.

Ausgangsbeispiel:

Buchwert der Beteiligung im Jahre 1:	100
Teilwertabschreibung im Jahre 1:	70
Veräußerung der Beteiligung im Jahre 3:	50

Die an sich zulässige Teilwertabschreibung von 70 führt zu einem entsprechenden Verlust, der nunmehr auf sieben Jahre linear verteilt abgesetzt werden muß.

Zunächst ist daher in den Jahren 1 – 7 mit einem Verlust von je 10 zu rechnen.

Es ergeben sich folgende Fragestellungen:

- Wie hoch ist der Buchwert im Jahre 1 nach Vornahme der Teilwertabschreibung?
- Wie hoch ist das steuerliche Ergebnis im Jahr 3 und welche Auswirkungen ergeben sich für die noch ausstehenden Siebentelabschreibungen für die Folgejahre 4 – 7?

2.1. Buchwert

Zu beleuchten ist die Frage, ob die Teilwertabschreibung, die sich ohne Zweifel in Höhe von 70 ergibt, den Buchwert trotz der eingeschränkten Absetzmöglichkeit sofort auf 30 reduziert, oder aber ob nach Maßgabe der laufenden Abschreibungen eine kontinuierliche Buchwertreduktion vorzunehmen ist. Auswirkungen ergeben sich bei einer Veräußerung oder einer Zuschreibung innerhalb von sieben Jahren.

Wenn die Beteiligung ohne sonstige Maßnahmen über sieben Jahre gehalten wird, so erlangt der konkrete Buchwert etwa auch bei einer Einlagenrückzahlung aus der Tochterunternehmung gem § 4 Abs 12 EStG Bedeutung⁶⁾. Wird bspw am Ende des Jahres 2 eine Einlage im Ausmaß von 70 zurückgewährt, so kommt es bei Annahme eines Buchwertes von 30 zur Steuerfreiheit der Einlagenrückzahlung im Ausmaß von 30, im Ausmaß von 40 freilich zur – grundsätzlichen – Steuerpflicht. Beläuft sich der Buchwert jedoch nach Abzug von zwei Sieben-

telabschreibungen erst auf 80, so findet die gesamte Einlagenrückzahlung im Beteiligungsansatz Deckung, sodaß es zu keiner Steuerpflicht kommen kann.

Aus den Erläuterungen läßt sich keine weiterführende Erkenntnis gewinnen, da die Verteilung auf sieben Jahre zur Vermeidung einer doppelten Verlustverwertung nicht direkt Auswirkungen auf den Buchwert zeitigt. Aus dem Wortlaut läßt sich folgern, daß die grundsätzliche Abzugsfähigkeit der Teilwertabschreibung anerkannt ist, lediglich die Wirkung soll nicht sofort, sondern verteilt erfolgen.

Für eine laufende Berücksichtigung der Abschreibungen spricht, daß nach der Neuregelung eine steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen eben nicht sofort, sondern nur auf sieben Jahre verteilt zu erfolgen hat. Der steuerliche Buchwert spiegelt nun aber, ausgehend von den Anschaffungskosten der Beteiligung, alle steuerlich (buchwertmäßig) zu berücksichtigenden Aufwendungen und Erträge wider. Wofern nun Abschreibungen erst zu einem gewissen Zeitpunkt steuerwirksam sind, können sie auch erst zu diesem Zeitpunkt den Buchwert beeinflussen.⁷⁾

Andererseits leugnet diese Auffassung völlig, daß die Beteiligung auch im steuerlichen Sinn zu *bewerten* ist. Der Teilwert der Beteiligung ist nun im Jahre 1 offensichtlich nur mehr 30 und nicht etwa 90, wie sich durch Absetzen des ersten Siebentels am Ende des Jahres 1 ergeben würde. Auch verweist § 12 Abs 3 Z 2 KStG eindeutig auf § 6 Z 2 lit a EStG, der wiederum die Abschreibung auf den niedrigeren *Teilwert* vorsieht. Aus diesem Grund ist die Teilwertabschreibung durchzuführen; lediglich die steuerliche Wirksamkeit wird hinausgeschoben.⁸⁾ Wird vergleichsweise die Beteiligung im Jahre 1 nicht auf 30 abgeschrieben, sondern um 30 veräußert, so ergibt sich ein zu verteilter Veräußerungsverlust von 70. Diese Verteilung kann jedoch nichts daran ändern, daß die gesamte Beteiligung im Jahr 1 auszubuchen ist, sodaß sich die sofortige Buchwertwirksamkeit ergibt. Die Wirkung der Abschreibung oder Veräußerung auf die Beteiligung selbst und sohin auf den Buchwert scheint sich daher sofort zu ergeben, lediglich die steuerliche Berücksichtigung der daraus resultierenden Ergebnisse wird zeitlich verschoben.

Dieses Ergebnis wird auch durch Betrachtung einer Zuschreibung nach erfolgter Teilwertabschreibung gestützt. Kommt eine Bewertung der Beteiligung im Jahr 2 zu einem Wert von 40, so kann bei sofortiger Buchwertauswirkung um 10 auf 40 zugeschrieben werden. Ist der Buchwert nach Vornahme von zwei Abschreibungen jedoch 80, so kann sich eine „Zuschreibung“ auf 40 naturgemäß nicht auswirken. In diesem Falle wären also die Abschreibungen solange vorzunehmen, bis der Buchwert unter 40 zu sinken droht. In diesem Moment könnte – gleichbleibende Verhältnisse vorausgesetzt – die Zuschreibung erfolgen. Damit würde jedoch die sich in Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen widerspiegelnde Wertveränderung der Beteiligung völlig ignoriert.

⁷⁾ Vgl zur ähnlichen Problematik bei der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung *Ferch*, ÖStZ 1995, 469 (471).

⁸⁾ Vgl zur ähnlichen Problematik bei der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung *Wiesner*, ecolex 1994, 118 (123).

⁶⁾ Vgl *Rief*, ecolex 1996, 298 (302).

Versucht man eine gewisse Parallele zu Wartetastenregelungen, insb zu § 10 Abs 8 EStG zu ziehen, so zeigt sich, daß auch Verluste aus der Geltendmachung eines IFB grundsätzlich sofort zur buchmäßigen Erfassung des IFB führen, während die steuerliche Geltendmachung des IFB unter Umständen hinausgeschoben ist. Freilich ist nach herrschender Meinung⁹⁾ die Wartetastenregelung für den IFB eine Maßnahme der Einkommensermittlung und nicht der Einkünftermittlung.

Zusammenfassend ergibt sich daher, daß durch Betrachtung der Grundsätze der Bewertung einer Beteiligung, durch einen Vergleich zur Zuschreibung sowie der Rechtslage bei Veräußerung der Beteiligung die gesamte Teilwertabschreibung eine sofortige Auswirkung auf den Buchwert der Beteiligung zur Folge hat.

2.2. Verrechnung mit Veräußerungsgewinnen

Wird die Beteiligung im Jahr 3 um 50 veräußert, so ergibt sich – auf den voranstehenden Überlegungen betreffend den Buchwert aufbauend – ein Veräußerungsgewinn von 20. In diesem Ausmaß werden stille Reserven aus der Veräußerung einer Beteiligung aufgedeckt, sodaß es in Höhe von 20 nicht zu einer Siebentelung der vorangegangenen Teilwertabschreibung kommt.

Es entfällt daher die Variante, daß die noch ausstehenden Siebentel für die Jahre 4 bis 7 unverändert weiterlaufen. Die Verrechnung mit den aufgedeckten stillen Reserven ist vielmehr in dieser Tatbestandsvariante (und auch bei einer Zuschreibung) zwingend vorzunehmen. Nur bei der letzten Variante, dem Ausgleich mit aufgedeckten stillen Reserven aus einer anderen Beteiligung, erfolgt die Verrechnung lediglich auf Antrag des Steuerpflichtigen. Dies ergibt sich daraus, daß für die drei Varianten, die jeweils mit „oder“ voneinander abgegrenzt werden, jeweils in einem an sich geschlossenen Satz die Tatbestandsvoraussetzungen dargestellt werden. Jeder Satz – für die einzelne Tatbestandsvariante – endet also sozusagen vor dem Wort „oder“, das zur nächsten Variante überleitet. Der Antrag des Steuerpflichtigen ist daher nur in der dritten Variante genannt und sohin auch nur dort Anwendungsvoraussetzung.

Ebenso ist eine Interpretation abzulehnen, nach der anlässlich der Aufdeckung stiller Reserven die gesamte noch nicht abgesetzte Teilwertabschreibung abzugsfähig wäre. Dies geht schon aus dem Wortlaut der Bestimmung eindeutig hervor, da nicht auf sieben Jahre zu verteilen ist, *soweit* stille Reserven aufgedeckt werden. „Soweit“ meint stets ein bestimmtes Ausmaß, während hinwiederum „wenn“ nur den Eintritt einer Bedingung ohne Abstellen auf ein bestimmtes Ausmaß meint¹⁰⁾. Weiters führt eine historische Interpretation zum selben Ergebnis, da die Erläuterungen von einer Verkürzung des Verteilungszeitraumes *in Höhe* der aufgedeckten stillen Reserven sprechen. Schlußendlich stützen auch die bereits dargestellten teleologischen Überlegungen das Ergebnis.

⁹⁾ Vgl bspw *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch 1988, § 10 Rz 79.

¹⁰⁾ Vergleichbar ist dieses öfter auftretende Problem mit der Wortwahl bei der Normierung von Freibeträgen bzw Freigrenzen; vgl zur Abgrenzung der Worte auch in anderem Zusammenhang *Prodinger*, Liegenschaften im Abgabenrecht, 219f.

Aus den Erläuterungen läßt sich durch den Hinweis auf die Verkürzung des Verteilungszeitraumes entnehmen, daß die ursprüngliche Höhe der Siebentelabschreibungen beibehalten werden soll. Grundsätzlich wäre vorstellbar gewesen, die noch nicht verbrauchten Teilwertabschreibungen als „Merker“ jeweils mitzuführen und im Falle einer Verrechnung¹¹⁾ einen verbleibenden Rest auf die noch ausstehende auf sieben Jahre fehlende Zeit neu zu verteilen. Dies hätte allein verwaltungsmäßig einen beträchtlichen Aufwand zur Folge, da bei mehrfacher Aufdeckung immer wieder neue Abschreibungsverteilungen zu errechnen wären. Geht man aber davon aus, daß nach dem Gesetzeswortlaut eine Verteilung auf sieben Jahre vorzunehmen ist und die Erläuterungen ausdrücklich von einer Verkürzung dieses Zeitraumes sprechen, so scheint eine lineare Verteilung auf sieben Jahre, die bei Aufdeckung stiller Reserven in diesem Ausmaß bei Beibehaltung der ursprünglichen Höhe der Siebentel zu einer entsprechenden Verkürzung des Verteilungszeitraumes führt, dem Regelungsinhalt am besten gerecht zu werden.

Die Verrechnung des Veräußerungsgewinnes mit den noch offenen Siebenteln läßt nun noch zwei Interpretationsvarianten offen. Zur Vereinfachung der Darstellung werden in der Folge die Siebentel der Jahre 1 – 7 mit der Bezeichnung S 1 – S 7 versehen.

Wird im Jahr 3 ein Veräußerungsgewinn von 20 erzielt, so ergibt sich nach der bisher erarbeiteten Vorgangsweise jedenfalls, daß S 7 (Ausmaß 10) mit dem Veräußerungsgewinn zu verrechnen ist. Offen bleibt jedoch, ob die restlichen 10 aus dem „laufenden“ Siebentel S 3 zu verrechnen sind, oder aber ob eine weitere Verkürzung durch die Heranziehung von S 6 zur Verrechnung stattfindet. Während sich im ersten Fall der Veräußerungsgewinn durch S 3 und S 7 ausgleichen würde, käme es im zweiten Fall zu einer Verrechnung des Gewinnes mit S 6 und S 7, wodurch sich aufgrund des Jahressiebentels S 3 ein Verlust von 10 im Jahre 3 ergibt.

Wie bereits dargestellt, stellt die Neuregelung des § 12 Abs 3 Z 2 KStG darauf ab, eine an sich sofort abzugsfähige Abschreibung auf sieben Jahre zu verteilen. Zur Vermeidung einer völlig unsystematischen Besteuerungshärte soll jedoch eine sofortige Kompensation mit korrespondierenden Gewinnen möglich sein. Eine vorrangige Verrechnung mit dem laufenden Siebentel (S 3) würde nun die – wenn auch nur verteilte – Absetzmöglichkeit insoweit weiter einschränken, als nicht einmal die Siebentelabsetzung erreicht wird.¹²⁾ Da sich aber nach dem Gesetzeswortlaut zumindest eine jährliche Siebentelabsetzung ergeben soll, erscheint es richtiger, auch im Jahr eines Veräußerungsgewinnes den Abzug des in diesem Jahr anfallenden Siebentels unberührt zu lassen und damit die stärkere Verkürzung des Verteilungszeitraumes Platz greifen zu lassen. Ebenso sprechen die Erläuterungen von einer Verkürzung des Verteilungszeitraumes in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven, was

¹¹⁾ Diese Überlegung kann nur bei der Zuschreibung auf die Beteiligung und nicht bei der Veräußerung der Beteiligung greifen, da diesfalls die Beteiligung nicht mehr vorhanden ist.

¹²⁾ Die Verrechnung stellt nur eine Zusatzbestimmung dar, die die Normalregelung der Siebentelabschreibung nicht zusätzlich beeinträchtigen sollte.

die Heranziehung der letzten Siebentel mit der sich dadurch ergebenden Verkürzung des Verteilungszeitraumes bei Wirksamkeit der laufenden Abschreibung ebenfalls stützt.

Aufgrund der nunmehr bestehenden unbeschränkten Verlustvortragsfähigkeit ergibt sich niemals ein Nachteil für den Steuerpflichtigen. Dagegen könnte zwar eingewendet werden, daß zunächst immer laufende Ergebnisse ausgeglichen werden müssen¹³⁾ und erst im Anschluß daran Sonderregelungen greifen. Beachtenswert ist in diesem Fall jedoch, daß die Verteilung auf sieben Jahre bereits eine „künstliche“ Zuweisung von Ergebnissen ist und damit wohl nicht mehr von einem „laufenden“ Ergebnis gesprochen werden kann.

Es ergibt sich daher zusammenfassend, daß ein Veräußerungsgewinn mit den jeweils letzten noch offenen Siebenteln auszugleichen ist und das Siebentel des laufenden Jahres unberührt davon zum Abzug gelangt. Die Lösung, das Siebentel des laufenden Jahres primär zum Ausgleich heranzuziehen, scheint zwar nach dem Gesetzeswortlaut ebenfalls vertretbar, hat jedoch nach historischen und teleologischen Überlegungen gegenüber der hier vertretenen Auffassung in den Hintergrund zu treten.

Variante 1 zum Ausgangsbeispiel:

Im Jahr 3 wird um 46 veräußert. Der Veräußerungsgewinn beträgt daher 16.

Zur Verrechnung des Veräußerungsgewinnes wird S 7 in Höhe von 10 (zur Gänze), S 6 in Höhe von 6 herangezogen, sodaß im Jahre 6 das Siebentel S 6 noch mit 4 in Abzug zu bringen ist. Der Verlust des Jahres 3 in Höhe von 10 bleibt davon unberührt. Geht man von einer Verkürzung des Verteilungszeitraumes und der grundsätzlichen Beibehaltung der Höhe der Siebentel aus, so scheint eine Kürzung des nicht zur Gänze verrechenbaren Siebentels die schlüssigste Lösung darzustellen.

Variante 2 zum Ausgangsbeispiel:

Im Jahr 3 wird um 36 veräußert. Der Veräußerungsgewinn beträgt daher 6.

Im Sinne der bisherigen Ausführungen bleibt das Siebentel S 3 unberührt. Daher ist S 7 im Ausmaß des Veräußerungsgewinnes, also in Höhe von 6, zur Verrechnung heranzuziehen und bleibt in Höhe von 4 als abzugsfähiger Aufwand für das Jahr 7 bestehen.

2.3. Verrechnung mit Erträgen aus Zuschreibungen

Zum selben Ergebnis gelangt man, wenn stille Reserven nicht im Zuge einer Veräußerung, sondern im Rahmen einer Zuschreibung auf den höheren Teilwert aufgedeckt werden. Werden in den Folgejahren weitere Teilwertabschreibungen vorgenommen, so haben diese eben-

so eine Verteilung auf sieben Jahre zur Folge. Die schon bestehenden Siebentel laufen davon unberührt weiter.

2.4. Verrechnung mit Gewinnen aus der Veräußerung anderer Beteiligungen

Werden im Jahre der Vornahme der Teilwertabschreibung andere Beteiligungen veräußert und dadurch stille Reserven aufgedeckt, so kann es in diesem Ausmaß zur Verrechnung mit der Teilwertabschreibung kommen. Die Verrechnung ist jedoch antragsbedürftig.

Alternativ dazu könnten bspw stille Reserven auch nach § 12 EStG übertragen werden. Soweit die aufgedeckten stillen Reserven höher als die Teilwertabschreibung sind und daher nicht zur Gänze gegenverrechnet werden können, ist der übersteigende Betrag einer Übertragung nach § 12 EStG zugänglich. Wird von der Möglichkeit der Gegenverrechnung Gebrauch gemacht, so kommt es nach den oben dargestellten Grundsätzen zu einer Verkürzung des Verteilungszeitraumes, wobei Siebentelabschreibungen im ersten Jahr auch hier zulässig sein sollten.

Fraglich bleibt, ob es im Belieben des Steuerpflichtigen steht, den Betrag der Gegenverrechnung im Antragswege zu bestimmen. Im Sinne des Begünstigungscharakters der Sonderregelung scheint es nicht ausgeschlossen, daß der Steuerpflichtige nur einen Teil der stillen Reserven mit einem Teil der Teilwertabschreibung verrechnet und die restlichen stillen Reserven ertragswirksam aufdeckt oder überträgt.

3. Zusammenfassung

§ 12 Abs 3 KStG wurde durch das StruktAnpG neu gefaßt. Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen iSd § 10 KStG sind weiterhin nicht abzugsfähig.

Alle anderen Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen sowie Veräußerungsverluste sind grundsätzlich mit steuerlicher Wirkung zulässig, die Aufwendungen sind jedoch nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG linear auf sieben Jahre verteilt zu berücksichtigen.

Durch die Vornahme der Teilwertabschreibung sinkt der Buchwert sofort um die gesamte Abschreibung. Der Buchwert ist somit nicht erst im Rahmen der laufenden Siebentelabschreibung zu korrigieren.

Erfolgen im Siebenjahreszeitraum Zuschreibungen auf die Beteiligung oder wird diese mit einem Veräußerungsgewinn veräußert, so kommt es im Ausmaß des Gewinnes zu einer Verrechnung mit den (jeweils letzten) Siebentelabschreibungen und zu einer entsprechenden Verkürzung des Verteilungszeitraumes. Die Höhe der Absetzungen bleibt unberührt. Das Siebentel des laufenden Jahres kann neben der Verrechnung mit dem Gewinn abgesetzt werden.

Wird im Jahr der Teilwertabschreibung oder des Veräußerungsverlustes eine andere Beteiligung mit Gewinn veräußert, so kommt es – auf Antrag – zur Verrechnung in Höhe des Gewinnes. Die dargestellten Kriterien sind auch in dieser Konstellation anzuwenden.

¹³⁾ Vgl in diesem Zusammenhang die jedoch systematisch anders gelagerte Problematik der Heranziehung von Verlustvorträgen bzw von Wartetastenverlusten.