

Veräußerungskosten bei Veräußerung von Beteiligungen nach § 12 Abs 3 KStG

Durch § 12 Abs 3 Z 2 KStG idF BGBl 1996/201 wurde bekanntlich eine Regelung geschaffen, wonach abzugsfähige Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen des Anlagevermögens bzw Veräußerungsverluste von Beteiligungen des Anlagevermögens nur auf sieben Jahre verteilt abgesetzt werden können¹⁾. Im Zusammenhang mit der Veräußerung der Beteiligung werden nun in aller Regel Kosten auftreten. Fraglich ist nun, ob auch für derartige Kosten die Verteilungsregel des § 12 Abs 3 Z 2 KStG zur Anwendung kommt oder aber, ob eine sofortige Geltendmachung im Jahr der Veräußerung (neben dem ersten Siebentel) möglich ist.

Dr. Christian Prodingner
Wien

Interpretationsansätze

a) Beispiele

Die unterschiedliche Wirkung soll an 3 Beispielen erörtert werden:

Beispiel 1:

Eine Beteiligung mit Buchwert 1000 wird um 300 veräußert; dabei entstehen Kosten von 70.

Der direkte Buchverlust (also die aufgedeckten negativen stillen Reserven) beträgt 700. Die Siebentelung würde also zu einer jährlichen Absetzung von 100 führen. Zählen die Kosten nicht zum Veräußerungsverlust, so sind sie im ersten Jahr absetzbar, sodaß das stl Ergebnis im Jahr 1 minus 170 beträgt.

Wenn die Kosten von 70 jedoch als Veräußerungsverlust betrachtet werden, so beträgt jede Siebentelabsetzung 110.

Beispiel 2:

Eine Beteiligung mit Buchwert 1000 wird um 1000 veräußert; dabei entstehen Kosten von 70.

Durch die Veräußerung zum Buchwert entsteht klarerweise kein direkter Veräußerungsverlust. Insgesamt ergibt sich jedoch ein Verlust von 70. Diese Kosten von 70 könnten nun wieder zu siebenteln sein (10 pa) oder aber im Jahr 1 voll absetzbar sein²⁾.

Beispiel 3:

Eine Beteiligung mit Buchwert 1000 wird um 1035 veräußert; dabei entstehen Kosten von 70.

In dieser Konstellation führt die Veräußerung der Beteiligung selbst – isoliert betrachtet – sogar zu einem Gewinn von 35³⁾, der jedoch – ganzheitlich betrachtet – durch die Kosten von 70 in einen Verlust von 35 verwandelt wird. Dieser Verlust könnte nun wieder zu verteilen sein (5 pa), oder aber im Jahr 1 sofort absetzbar sein.

b) Wortinterpretation

Jede Interpretation von Normen hat zunächst vom Wortlaut auszugehen. Nach dem Wortlaut gilt die Rechtsfolge der Siebentelung ua für „Verluste anlässlich der Veräußerung einer Beteiligung“. Nunmehr ergibt sich wohl zunächst, daß auch die Kosten ein Verlust der Veräußerung der Beteiligung sind. Wenn nämlich nach dem Schema der *conditio sine qua non* die Veräußerung wegfielen, so entstünden füglich auch keine Veräußerungsnebenkosten. Wird allerdings vor der Veräußerung von der Möglichkeit einer Teilwertabschreibung Gebrauch gemacht, was wohl, von der Buchungseile abgesehen, keine Kosten verursacht, so entsteht bei der späteren Veräußerung zum Buchwert kein Verlust, so daß nur noch die Spesen als Verlust übrigbleiben⁴⁾. Auch hier ist einzuräumen, daß die Veräußerungskosten bei der Veräußerung anfallen.

Bestärkt wird diese Überlegung noch durch die Verwendung des Wörtchens „anlässlich“. Damit kann wohl gemeint sein, daß nicht nur ein direkter Buchverlust angesprochen ist, sondern auch sämtliche im Gefolge der Veräußerung vorkommenden Kosten.

Ist der Wortlaut der Bestimmung ganz eindeutig, kann bereits hier die Erörterung beendet werden, da nach der nunmehr wohl herrschenden Jud des VwGH gegen einen eindeutigen Wortlaut keine abweichende Interpretation zulässig ist. Allerdings scheint doch auch in der Wortinterpretation ein gewisser Spielraum zu liegen. Betrachtet man die systematische Stellung der Worte, so fällt auf, daß ein klarer Zusammenhang zwischen Teilwertabschreibung und Veräußerungsverlust hergestellt wird, Nebenkosten aber überhaupt nicht erwähnt werden. Auch bleibt fraglich, ob aus der Wortwahl „anlässlich“ wirklich die Einbeziehung von Nebenkosten folgen soll, ob also nicht das Wort selbst hier überstrapaziert wird. Der Gesetzgeber verwendet bei der diskutierten Bestimmung keine Gegenüberstellung der Begriffspaare Buchwert-Veräußerungserlös, spricht aber wenig später bei den Ausnahmebestimmungen iZm der Verrechnungsmöglichkeit sehr wohl von stillen Reserven, die anlässlich der Veräußerung dieser oder einer anderen Beteiligung aufgedeckt werden. Nach § 12 Abs 1 EStG sind stille Reserven die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräuße-

1) Vgl hiezu *Prodingner/Schwarzinger*, ÖStZ 1996, 421; *Wiesner et alii*, KStG 1996, § 12 Anm 7 f (Ergänzungsblätter 1996); *Kauba*, RdW 1998, 225.

2) Es ist evident, daß bei einer Veräußerung auch zu einem sehr hohen Buchwert bei (in Relation) sehr niedrigen Kosten das rechtliche Problem gleich bleibt, praktisch jedoch die Mühen des Verteilens von geringen Kosten auf sieben Jahre bestehen bleiben.

3) Derartige Gewinne sind nicht etwa auch auf 7 Jahre zu verteilen, sondern grundsätzlich sofort zu versteuern.

4) Diese Konstellation entspricht der Lage in Bsp 2.

rungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter. Sohin zählen also bei der Gegenverrechnung Nebenkosten offensichtlich nicht mit, was auf eine Ungleichbehandlung hindeuten würde⁵⁾.

Zusammenfassend deutet der Wortlaut in seiner systematischen Stellung eher auf die Einbeziehung der Veräußerungskosten hin, ist aber andererseits nicht eindeutig und läßt daher auch für andere Interpretationsmethoden Platz.

c) Andere Interpretationsmethoden

Gegen die Einbeziehung der Veräußerungskosten lassen sich folgende Argumente anführen:

Betrachtet man im ersten Schritt die Erläuterungen⁶⁾, so zeigen diese den Zweck der Regelung auf. Verluste aus Teilwertabschreibungen bzw Veräußerungsverluste stehen in der Regel im Zusammenhang mit einer Verlustsituation bei der betroffenen Gesellschaft (= der Beteiligung). Nach den Erl soll die Wirkung der Abschreibung oder des Verlustes aus diesem Grund herabgesetzt werden. Es soll – wie weiter ausgeführt wird – eine Doppelverlustverwertung eingeschränkt werden⁷⁾.

Nunmehr ist aber evident, daß genau die Teleologie bei der Einbeziehung der Veräußerungskosten nicht getroffen, ja geradezu ins Gegenteil verkehrt wird. Wie immer der (direkte) Veräußerungsverlust mit dem Verlust der betroffenen Gesellschaft korrelieren mag, die Veräußerungskosten tun es sicher nicht. Wenn der Veräußerer einer Beteiligung Nebenkosten in Kauf nehmen muß⁸⁾, so entstehen dadurch der betroffenen Gesellschaft keine Kosten und sind schon gar nicht derartige Kosten früher entstanden, die nunmehr die Doppelverwertung auslösen könnten. Dies ergibt sich auch daraus, daß derartige Kosten – wenn sie vom Veräußerer übernommen werden –, ja auch – in gleicher oder aber in unterschiedlicher Höhe – bei einer Veräußerung der Beteiligung mit Gewinn anfallen würden. Dies gilt auch bzw umso mehr, als auch die betroffene Gesellschaft in einer Gewinn-situation sein kann.

Vom Zweck der Regelung ist die Einbeziehung der Nebenkosten also klar abzulehnen. Die gilt umso mehr in den Fällen der Bsp 2 und 3, da diesfalls überhaupt kein „doppelter“ Verlust gegeben ist, neben den die Veräußerungskosten treten könnten.

Es wurde bisher nicht geprüft, wie weit die Regelung des § 12 Abs 3 Z 2 KStG durch die Einschränkung der Verlustverwertung überhaupt verfassungskonform ist. Wenn man aber von der grundsätzlichen Konformität ausgeht, so entstünden Bedenken im Hinblick auf eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes dann, wenn an sich überall sofort absetzbare Veräußerungsspesen gerade bei bestimmten Beteiligungen nicht sofort absetzbar wären, obwohl nicht einmal die grundsätzliche Zielrichtung der Norm (Doppelverlustverwertung) erfüllt wäre.

5) Zu der Definition der stillen Reserven s u.

6) EB 72 BlgNr 20. GP.

7) Die Erl fassen den Begriff „Doppelverlustverwertung“ offensichtlich materiell und übergreifend auf; tatsächlich handelt es sich um verschiedene Verluste verschiedener Steuersubjekte.

8) Man denke etwa an die Übernahme von Notariats- und Vertragserrichtungskosten.

Unter Einbeziehung der obigen Darstellung zur Wortinterpretation muß zunächst festgehalten werden, daß der alljuristische Sprachgebrauch bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern mit Gewinn wohl meistens von aufgedeckten stillen Reserven spricht, während im gegenteiligen Falle Diktionen wie aufgedeckte negative stille Reserven oder stille Lasten eher ungebräuchlich sind und meisthin von Veräußerungsverlusten gesprochen wird. Es scheint daher durchaus zulässig, auf Grund dieser sprachlichen Disparität die Behandlung von stillen Reserven den Veräußerungsverlusten gleichzusetzen.

Schon nach der zit Legaldefinition des § 12 Abs 1 EStG sind Veräußerungskosten nicht Teil der stillen Reserven, so daß die ungeschmälernten Reserven übertragen werden können. Diese Auffassung wird seit langem von der Finanzverwaltung vertreten⁹⁾ und wurde auch aktuell wieder bestätigt¹⁰⁾. Wenn aber positive stille Reserven nicht durch Veräußerungskosten beeinflusst werden, so ist kein Grund ersichtlich, bei negativen stillen Reserven hievon abzuweichen.

Nochmals kann festgehalten werden, daß der Gesetzgeber in § 12 Abs 3 Z 2 KStG von stillen Reserven spricht (hier notwendigerweise in der üblichen Definitionen von positiven stillen Reserven) und auch hier keine Berücksichtigung der Veräußerungskosten erkennen läßt.

Ein weiteres Argument läßt sich auch aus den Erl¹¹⁾ gewinnen, wenn diese im letzten Satz die Verteilung auch für den Fall der Ausbuchung des Restbuchwertes ohne Aufdeckung stiller Reserven gelten lassen wollen, hier also auf die buchmäßige Betrachtung abstellen und eine ganzheitliche Betrachtung unter Einbeziehung von Nebenkosten nicht anstellen.

Letztlich ist natürlich die Nichteinbeziehung der Kosten – gerade in den Konstellationen 2 und 3, von der Ermittlung des zu verteilenden Verlustes her gesehen aber auch in 1 – die praktisch einfachere Lösung. Mögen auch die Kosten im Vergleich zu den direkten Veräußerungsverlusten oder Veräußerungsgewinnen oftmals marginal sein, so sind auch Fälle denkbar, in denen etwa bei Veräußerung zum Buchwert relativ hohe Spesen auch eine direkt ins Gewicht fallende Bedeutung haben können¹²⁾.

3. Zusammenfassung

Der Wortlaut von § 12 Abs 3 Z 2 KStG deutet eher darauf hin, Veräußerungskosten auch in die Verteilung auf sieben Jahre einzubeziehen. Er erscheint jedoch nicht zwingend.

Eine historische und teleologische Interpretation spricht klar für die Nichteinbeziehung, da eine doppelte Verlustverwertung (bei Mutter und Tochter) gar nicht entstehen kann.

Auch die gesetzliche Bestimmung der Behandlung von stillen Reserven, also die Nichteinbeziehung von Nebenkosten, deckt das Ergebnis und zwar umso mehr, als der

9) EStR 1984 Absch 59 Abs 1.

10) Erl BMF 20. 5. 1998, GZ 14 0602/1-IV/14/98 4.2.2.2, AÖF 1998/125.

11) AaO.

12) Übernimmt der Veräußerer die BUST, so sind die Spesen schon deshalb immerhin 2,5 % des Buchwertes, ohne daß ein Veräußerungsgewinn oder Veräußerungsverlust entsteht.

Gesetzgeber in § 12 Abs 3 Z 2 KStG selbst mehrfach von stillen Reserven spricht, ohne auch hier Nebenkosten berücksichtigen zu wollen.

Schließlich mag auch eine verfassungskonforme Interpretation gerade für Konstellationen, in denen kein direkter Veräußerungsverlust entsteht, gegen die Einbeziehung der Nebenkosten sprechen.

Zusammenfassend ist ein eindeutiges Ergebnis nicht möglich, da uU der Wortlaut der Bestimmung den Einsatz der aufgezeigten Interpretationsmethoden hindern könnte. Eine gesamtheitliche Betrachtung weist jedoch deutlich in die Richtung, daß Veräußerungskosten von Beteiligungen des Anlagevermögens nicht unter die Verteilungspflicht nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG fallen.