



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien  
Senat 14

GZ. RV/4207-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Schwarz & Schmid Treuhand- und Revisionsges.m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 wird mit € 1.615.163,62 (S 22.225.136,00 ) festgesetzt.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um eine mit Satzung vom 26. Mai 1994 gegründete Aktiengesellschaft.

Der alleinige Streitpunkt besteht in der Auslegung der Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988, der wie folgt lautet:

"Für Beteiligungen im Sinne des § 10 gilt folgendes:

Z 1 ...

Z 2 Abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z. 2 lit. a EStG 1988) oder der Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung sind im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen sind, soweit nicht

- ...

- ...

- im Wirtschaftsjahr der Abschreibung oder des Verlustes stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer anderen zum Anlagevermögen gehörenden von dieser Vorschrift nicht berührten Beteiligung steuerwirksam

aufgedeckt und auf Antrag des Steuerpflichtigen gegenverrechnet werden."

Unter Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG 1988 sind im Wesentlichen solche an Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften zu verstehen, wobei die diesbezüglichen Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer befreit sind.

In einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das berufungsgegenständliche Jahr 1999 erläuterte die Bw. die "Ermittlung der steuerrechtlichen Teilwertabschreibung" wie folgt:

Von den handelsrechtlich gebildeten Teilwertabschreibungen an Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (S 29.950.287,00) sei der Gewinn aus dem Verkauf der Beteiligung an der SB T. Ges.m.b.H. & Co KG (S 13.284.000,00) gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 abgezogen worden. Ein Siebentel hievon (S 2.380.898,14) zuzüglich der Verrechnung mit diesem Beteiligungsveräußerungsgewinn gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 (S 13.284.000,00) mache demnach die steuerrechtlich zulässige Teilwertabschreibung (S 15.664.898,14) aus.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung vertrat die Betriebsprüfung die Ansicht, dass die oben dargestellte Gegenverrechnung mit dem Veräußerungsgewinn betreffend die SB T. Ges.m.b.H. & Co KG unzulässig sei, weil die Bestimmung des § 12 Abs. 3 KStG 1988 nur für Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG (dh für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften) gelte. Die Beteiligung an der SB T. Ges.m.b.H. & Co KG, bei der es sich um eine Personengesellschaft handle, falle demnach nicht unter diese Bestimmung.

Ausgehend von unstrittigen Änderungen bezüglich der Höhe der Teilwertabschreibungen (statt S 29.950.287,00 lediglich S 22.884.390,00) sei demnach ohne Vornahme dieser Gegenverrechnung ein Siebentel, nämlich S 3.269.199,00 als steuerrechtlich zulässige Teilwertabschreibung im Jahre 1999 anzuerkennen. Dies ergebe eine außerbilanzmäßige Hinzurechnung von S 12.395.699,00.

Das Finanzamt für den 23. Bezirk erließ, dieser Feststellung folgend, am 16. Oktober 2001 im wieder aufgenommenen Verfahren den berufungsgegenständlichen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. innerhalb verlängerter Frist am 21. November 2001 Berufung. Begründend führte sie in ihrem weiteren Schriftsatz vom 5. März 2002 aus, dass aus dem Wortlaut des § 12 Abs. 3 KStG 1988 folge, dass die Gegenverrechnung zwar auf Teilwertabschreibungen von Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG 1988 anzuwenden sei, dass der Veräußerungsgewinn, mit dem gegenverrechnet werde, aber Veräußerungsgewinne von Beteiligungen miteinschließe, die nicht Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG 1988 seien. Dies werde ausdrücklich im § 12 Abs. 3 KStG 1988 vorletzter Absatz geregelt, wonach Teilwertabschreibungen mit Veräußerungsgewinnen einer anderen zum Anlagevermögen gehörenden **von dieser Vorschrift nicht berührten** Beteiligung verrechnet werden können.

#### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Der der Berufung zugrunde liegende Sachverhalt ist unbestritten und klar, beanstandet wird von der Bw. einzig die richtige rechtliche Würdigung des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988.

Mit dem StruktAnpG 1996, BGBl. 1996/201, wurde diese Bestimmung des § 12 Abs. 3 KStG 1988 neu gefasst. Entsprechend den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage soll mit dem neuen Abs. 3 Z 2 die Wirkung einer dem Grunde nach steuerwirksamen Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung des Anlagevermögens im Hinblick auf die in der Regel bei der betroffenen Gesellschaft gegebene Verlustsituation in ihrer Wirkung herabgesetzt und damit eine Doppelverlustverwertung eingeschränkt werden. Eine teilweise Verkürzung des Siebenjahres-Verteilungszeitraumes soll nur im Falle und in Höhe eines konkreten Realisierungstatbestandes (ua Veräußerung anderer Beteiligungen im selben Wirtschaftsjahr) gegeben sein.

Strittig ist im konkreten Fall nur die Frage, ob auch ein **Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf einer Beteiligung an einer Personengesellschaft** eine Gegenverrechnung gestattet, die eine solche Verkürzung des Siebenjahres-Verteilungszeitraumes bewirkt.

Der rechtlichen Würdigung der Betriebsprüfung bzw. des Finanzamtes kann der unabhängige Finanzsenat aus folgenden Gründen zustimmen:

§ 12 Abs. 3 KStG 1988 normiert bereits in der Überschrift, dass die Bestimmungen der nachfolgenden Z. 1 und 2 nur für Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG 1988 zu gelten haben.

Die Beteiligung an einer Personengesellschaft kann daher vom Anwendungsbereich des § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 nicht berührt werden.

Warum nur Beteiligungen gemäß § 10 KStG 1988, und zwar jene, deren Erträge bei der Trägerkörperschaft steuerfrei sind, in die Betrachtung einzubeziehen sind, ergibt sich aus der Absicht des Gesetzgebers, die Doppelverlustverwertung einzuschränken. Bei den der Einkünftermittlung des EStG 1988 unterliegenden Personengesellschaften ergibt sich auf Grund der Tangentenwirkung die direkte Erfassung der betrieblichen Gewinne oder Verluste bei der Trägerkörperschaft.

Wenn die Bw. in der Berufung mit der im vorletzten Absatz dieser Gegenverrechnungsbestimmung des § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 enthaltenen Wortfolge "von dieser Vorschrift nicht berührten Beteiligung" zu argumentieren versucht, ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates entgegenzuhalten, dass keinesfalls eine außerhalb des § 10 KStG 1988 stehende Beteiligung gemeint sein kann.

Laut herrschender Interpretation ist nämlich mit dem Verweis auf "eine andere zum Anlagevermögen gehörende von dieser Vorschrift nicht berührten Beteiligung" die Gewinnrealisierung bei dieser anderen Beteiligung abgedeckt und der Verweis bedeutet damit, dass bei dieser zweitgenannten Beteiligung keine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde, deren Siebel im Realisierungsjahr noch offen sind.

Diesbezüglich wird auf Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Ergänzungsblätter 1996, Anm. 9 zu § 12 Abs. 3, hingewiesen.

Der Rechtsansicht der Bw. ist demnach nicht zuzustimmen, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen ist.

Wien, 12. August 2003