



Verteiler:

A2 B2

20. Mai 1998

GZ 14 0602/1-IV/14/98

An alle

Finanzlandesdirektionen

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: +43 (0)1-5139861

Internet:
Post@bmf.gv.at
DVR: 0000078

Betr.: **Gesetzliche Neuerungen bei der steuerlichen Behandlung von Verlusten**

Das Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, sowie das Abgabenänderungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 797/1996, bringt eine Reihe von Änderungen bei der steuerlichen Behandlung von Verlustabzügen mit sich. Änderungen finden sich vor allem in § 18 Abs. 6, § 117 Abs. 7, § 117a EStG 1988 sowie hinsichtlich der Berücksichtigung des Verlustabzugs bei der Festsetzung von Vorauszahlungen in § 121 Abs. 3 EStG 1988. Die angeführten Bestimmungen finden gemäß § 8 Abs. 4 sowie § 24 Abs. 3 und § 26a Abs. 1 und 8, weiters § 26b Abs. 4 KStG 1988 auch im Bereich der Körperschaftsteuer Anwendung.

Im folgenden werden diese Neuregelungen im Sinne einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise erläutert. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch nicht begründet.

1. VERLUSTABZUGSVERBOT 1996 UND 1997

1.1 Ausschluss des Verlustabzugs

Gemäß § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ist bei der Einkommensermittlung für die Jahre 1996 und 1997 der Abzug von Verlusten aus Vorjahren unzulässig. Die Regelung gilt auch für den Bereich der Körperschaftsteuer (§ 26b Abs. 4 KStG 1988). Das Verlustabzugsverbot ist auch bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger (vgl § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988) zu beachten.

1.2 Auswirkung auf Einkommensermittlung

Das Verlustabzugsverbot bedeutet für die Einkommensermittlung

- 1996 ein Abzugsverbot für bis 1995 entstandene Verluste,
- 1997 ein Abzugsverbot für bis 1996 entstandene Verluste.

Der in diesen Jahren an sich zum Zuge kommende Verlustabzug geht allerdings nicht „verloren“, sondern ist ab dem Jahr 1998 wieder abzugsfähig (siehe Punkt 2). In den Jahren 1996 und 1997 entstehende Verluste sind in ihrer Vortragsfähigkeit ab 1998 nicht beschränkt.

1.3 Betroffene Verluste

1.3.1 Unter das Verlustabzugsverbot fallen nur Verlustabzüge im engeren Sinn, das sind Verlustabzüge gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988. Unberührt von der Sonderregelung des § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ist hingegen die Verrechnung zunächst nicht ausgleichsfähiger Verluste mit Gewinnen (Gewinnanteilen) späterer Jahre (Verrechnung aufgrund sogenannter Verlustklauseln; siehe § 2 Abs. 2, § 10 Abs. 8 EStG 1988, weiters § 26a Abs. 6 KStG 1988).

1.3.2 Vom Verlustabzugsverbot werden auch solche Verluste (Aufwendungen) nicht tangiert, die lediglich aufgrund eigener Verteilungsregeln in mehreren Perioden abgesetzt werden können. Es handelt sich dabei um die Verteilung von Verlusten (Aufwendungen) aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988) sowie aus der Teilwertabschreibung oder Veräußerung von Beteiligungen (§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988). Die auf die Jahre 1996 und 1997 entfallenden Siebentelbeträge sind daher auch in diesen beiden Jahren abzusetzen. Sollten Siebentelbeträge früherer Jahre hingegen Verluste früherer Jahre bewirkt oder erhöht haben, so unterliegt der Verlustvortrag auch insoweit den unter Punkt 1.1 und 1.2 dargestellten Beschränkungen.

1.4 Vorauszahlungen

Hinsichtlich der Berücksichtigung von Verlustabzügen im Zusammenhang mit der Bemessung von Vorauszahlungen siehe § 121 Abs. 3 EStG 1988 sowie den dazu ergangenen BMF-Erlass vom 1. Juli 1996, 14 0602/2-IV/14/96, AÖF Nr. 113/1996. Siehe weiters auch Punkt 2.4.

2. VERLUSTABZUG AB 1998

2.1 Einsetzen des Verlustabzugs

Die bei der Einkommensermittlung für die Jahre 1996 und 1997 vom Abzug ausgeschlossenen Verluste sind ab der Einkommensermittlung 1998 (wieder) abzuziehen. Die Vornahme des Verlustabzugs folgt dabei grundsätzlich (wieder) den „normalen“ Regelungen des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 (hinsichtlich der zeitlichen Modifizierungen siehe Punkt 2.2 und 2.3).

2.2 Besonderheiten für Verluste aus 1989 und 1990

2.2.1 Verluste aus den Jahren 1989 und 1990, deren Abzug in das Jahr 1998 verschoben wird, wären an sich - nämlich bei Beachtung des erst für Verluste ab 1991 wegfallenden siebenjährigen Vortragszeitraumes - im Jahr 1998 und den Folgejahren wegen Zeitablaufs nicht mehr vortragsfähig. Für diese Verluste sieht § 117 Abs. 7 Abs. 1 EStG 1988 allerdings eine besondere Regelung vor, die eine Abzugsfähigkeit auch noch in den Jahren 1998 bis 2002 ermöglicht. Die Funktionsweise dieser Regelung ist folgende:

- Offene Verluste aus diesen beiden Jahren sind zusammenzuzählen und durch fünf zu dividieren.
- Je ein sich daraus ergebender Fünftelbetrag ist in den Jahren 1998 bis letztmalig 2002 als Verlustvortrag abzuziehen.

2.2.2 Der Fünftelbetrag ist in den Jahren 1998 bis 2002 unabhängig davon vortragsfähig, ob der Gesamtbetrag an Verlust(en) im Einkommen der Jahre 1996 bzw. 1997 (fiktiv) oder im Einkommen des Jahres 1998 (tatsächlich) Deckung findet.

Beispiel:

An offenen Verlusten der Jahre 1989 und 1990 sind aus 1989 300.000 S und aus 1990 200.000 S, insgesamt also 500.000 S vorhanden. Weitere Verluste aus Vorjahren liegen nicht vor. Das Einkommen - vor Verlustabzug - der Jahre 1996 und 1997 beträgt jeweils 20.000 S, jenes des Jahres 1998 130.000 S. Es wird im Jahr 1998 ein Fünftelbetrag von 100.000 S abgezogen, für die Jahre 1999 bis 2002 stehen viermal weitere Abzüge von jeweils 100.000 S zur Verfügung.

2.2.3 Beträgt das Einkommen der Jahre 1998 bis 2002 weniger als das Fünftel der Verluste aus diesen beiden Jahren, so kann der fehlende Betrag zwar einerseits nicht in späteren Jahren nachgeholt werden, er hindert aber andererseits nicht den Fünftelverlustabzug

späterer Jahre. Zu den einzelnen Fünftelbeträgen können bei entsprechendem Einkommen überdies jedes Jahr weitere (spätere) Verlustabzüge „zugespielt“ und gemeinsam mit diesen bei der Einkommensermittlung abgezogen werden.

Beispiel:

Verluste sind entstanden in den Jahren

1989 1.000.000 S

1990 1.200.000 S

1991 500.000 S

1992 400.000 S

1993 bis 1995 je 50.000 S

1996 und 1997 ist das Einkommen positiv.

Das Einkommen vor Verlustabzug beträgt in den Jahren

1998 150.000 S

1999 310.000 S

2000 900.000 S

2001 und 2002 je 1.000.000 S

Ein Fünftel der Verluste 1989 und 1990 beträgt 440.000 S, davon wird ein Betrag von 150.000 S vom Einkommen 1998 abgezogen, der Restbetrag von 290.000 S geht verloren. In den Folgejahren ist analog vorzugehen.

In den einzelnen Jahren wird das jeweilige Einkommen wie folgt ermittelt:

1998:	150.000 S	Einkommen vor Verlustabzug
	-150.000 S	Verlustabzug 1989/1990 zu einem Fünftel
Einkommen 1998	<u>0 S</u>	

1999:	310.000 S	Einkommen vor Verlustabzug
	-310.000 S	Verlustabzug 1989/1990 zu einem Fünftel
Einkommen 1999	<u>0 S</u>	

2000:	900.000 S	Einkommen vor Verlustabzug
	-440.000 S	Verlustabzug 1989/1990 zu einem Fünftel
	-460.000 S	Verlustabzug 1991 (anteilig)
Einkommen 2000	<u>0 S</u>	

2001:	1.000.000 S	Einkommen vor Verlustabzug
	-440.000 S	Verlustabzug 1989/1990 zu einem Fünftel
	-40.000 S	Verlustabzug 1991 (Rest)
	-400.000 S	Verlustabzug 1992
	-50.000 S	Verlustabzug 1993
	-50.000 S	Verlustabzug 1994
	-20.000 S	Verlustabzug 1995 (anteilig)
Einkommen 2001	<hr/> 0 S	
2002:	1.000.000 S	Einkommen vor Verlustabzug
	-440.000 S	Verlustabzug 1989/1990 zu einem Fünftel
	-30.000 S	Verlustabzüge aus 1995 (Rest)
Einkommen 2002	<hr/> 530.000 S	

2.3 Verluste aus 1991 und Folgejahren

Ab 1991 entstandene Verluste unterliegen nicht mehr der siebenjährigen Frist für den Verlustabzug, sondern sind „ewig“ vortragsfähig. Sie sind allerdings - wenn auch grundsätzlich mit dem vollen Betrag - erst ab 1998 wieder abzugsfähig. Dies gilt auch für den Verlust, der im Jahr 1996 entsteht, in Bezug auf das Jahr 1997.

2.4 Vorauszahlungen

Für das Jahr 1998 gilt gemäß § 121 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 noch die Regelung, dass Vorauszahlungen unter Ausklammerung von Verlustabzügen festzusetzen sind (vgl. oben Punkt 1.4). Im Rahmen der Einkommens- und Körperschaftsteuerveranlagung sind hingegen Verlustabzüge für das Kalenderjahr 1998 wieder zu berücksichtigen, zumal die Bestimmung des § 117 Abs. 7 EStG 1988 nur für die Kalenderjahre 1996 und 1997 gilt. Sind bei der Einkommensermittlung 1998 (wieder) Verlustabzüge zu berücksichtigen, so kann dieser Umstand den Grund für eine Anpassung der Vorauszahlungen gemäß § 45 Abs. 4 EStG 1988 bilden. Bei der Erledigung von Anpassungsanträgen sind die im BMF-Erlass vom 1. Juli 1996, 14 0602/2-IV/14/96, festgelegten Grundsätze zu beachten. Es ist dabei besonderes Augenmerk darauf zu legen, ob und inwieweit die für 1998 geltenden Gewinnermittlungsvorschriften zu Gewinnerhöhungen führen, also die Vornahme eines Verlustabzuges kompensieren werden.

3. VERLUSTABZUG UND SANIERUNGSGEWINN

3.1 Vergleich zur bisherigen Rechtslage

Ab dem Veranlagungsjahr 1998 entfällt die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen. Durch den ewigen Verlustvortrag ist sichergestellt, dass Sanierungsgewinne, soweit sie auf die Erlassung von zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verlusten zurückzuführen sind, steuerlich neutralisiert werden. Im Vergleich zur bisherigen Rechtslage werden Sanierungsgewinne daher vielfach in der Regel nur insoweit steuerpflichtig, als sie auf nachgelassene entnahmebedingte Verbindlichkeiten entfallen.

Beispiel:

Im Jahr 1994 ist ein Sanierungsgewinn aus Schuldnachlässen von 3 Millionen Schilling angefallen, wobei 2,3 Millionen Schilling auf verlustbedingte Schulden und 700.000 S auf Schulden aus Entnahmen zurückzuführen sind. Es sind 1994 keine weiteren Einkünfte vorhanden. Aus den Jahren 1992 und 1993 gibt es Verlustvorträge von insgesamt 2,3 Millionen Schilling. Diese Verlustabzüge werden zunächst von den 3 Millionen Schilling abgezogen (und sie gehen somit 1994 unter). Erst der verbleibende Restbetrag von 700.000 S blieb nach alter Rechtslage als Sanierungsgewinn steuerfrei. Fällt ein derartiger Sanierungsgewinn in das Jahr 1998 (oder spätere Jahre), so ist - nach der ab 1998 geltenden Rechtslage - der verbleibende Restbetrag von 700.000 S steuerpflichtig.

3.2 Sonderregelung für 1996 und 1997

3.2.1 Für die Veranlagungsjahre 1996 und 1997 gilt im Hinblick auf das in diesen Jahren wirksame Verlustabzugsverbot eine Sonderregelung (§ 117a Abs. 1 EStG 1988). Es wird damit vermieden, dass die - für diese beiden Jahre noch bestehende - Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen zu einem „Doppeleffekt“ führt: Nämlich

- einerseits zum steuerfreien Wegfall von - in Form von Verlusten seinerzeit steuerwirksamen - Schulden und
- andererseits zum zeitlichen Transferieren der mit den Schulden im Zusammenhang stehenden - mangels Verrechnung in den Sanierungsjahren 1996 und 1997 ungekürzten - Verlusten in das Jahr 1998 oder spätere Jahre.

Aufgrund der erwähnten Sonderregelung sind daher aus den Jahren vor 1996 (bzw. 1997) stammende Verlustvorträge mit in den Jahren 1996 (bzw. 1997) anfallenden Sanierungsgewinnen „fiktiv“ zu verrechnen.

Beispiel:

Im Jahr 1997 fällt ein Sanierungsgewinn aus Schuldnachlässen von 3 Millionen Schilling an. Es sind 1997 keine weiteren Einkünfte vorhanden. Aus den Jahren 1994 bis 1996 gibt es Verlustvorträge von insgesamt 2,3 Millionen Schilling. Diese Verlustabzüge müssen - obwohl 1997 der Verlustabzug sistiert ist - zunächst von den 3 Millionen Schilling fiktiv abgezogen werden; sie gehen somit 1997 unter! Der verbleibende Restbetrag von 700.000 S bleibt 1997 als Sanierungsgewinn steuerfrei. Die Verluste 1994 bis 1996 sind im Hinblick auf die gebotene Verrechnung auch ab 1998 nicht mehr abzugsfähig.

3.2.2 Sollte es sich bei den „fiktiv“ zu verrechnenden Verlustvorträgen um solche aus den Jahren 1989 und 1990 handeln, die ab dem Jahr 1998 mit einem Fünftelbetrag vorgetragen werden können (dazu Punkt 2.2), so gilt folgendes: Die fiktive Gegenverrechnung ist vor der Fünftelung dieser Verlustvorträge vorzunehmen. Es ist somit erst der nach fiktiver Verrechnung verbleibende Verlust zu fünfteln.

Beispiel:

Verluste sind entstanden in den Jahren

<i>1989</i>	<i>1.000.000 S</i>
<i>1990</i>	<i>1.200.000 S</i>
<i>1991</i>	<i>500.000 S</i>
<i>1992</i>	<i>400.000 S</i>
<i>1993 bis 1996 je</i>	<i>50.000 S</i>

1997 fällt ein Sanierungsgewinn von 1,5 Millionen Schilling an; es sind in diesem Jahr keine weiteren Einkünfte vorhanden. Der Verlustabzug aus den Jahren 1989 und 1990 von insgesamt 2,2 Millionen Schilling wird fiktiv mit dem Sanierungsgewinn von 1,5 Millionen Schilling verrechnet. Der verbleibende Betrag von 700.000 S wird gefünftelt und geht in die Jahre 1998 bis 2002 jährlich mit 140.000 S als Verlustabzug ein.

3.3 Verhältnis zur Verschiebung von Sondergewinnen

Zur Rangordnung bei der Verrechnung des Sanierungsgewinnes im Zusammenhang mit der Verschiebung von Sondergewinnen siehe Punkt 4.2.5.

4. VERSCHIEBUNG VON SONDERGEWINNEN IN DAS JAHR 1998

4.1 Grundkonzeption

Das Aussetzen der Verlustvorträge für die Jahre 1996 und 1997 und deren Verschiebung auf spätere Zeiträume könnte dazu führen, dass bei einer Beendigung oder Einschränkung einer

Tätigkeit anfallende Gewinne (sogenannte Sondergewinne) nicht mit vorhandenen Verlustvorträgen verrechnet werden können und diese Verlustvorträge auch in späteren Jahren nicht mehr oder nicht mehr gänzlich (zB bei ab 1998 lediglich geringfügigen Pensionseinkünften) genützt werden können. Aus diesem Grund sieht § 117 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 vor, dass die steuerliche Erfassung von in die Jahre 1996 und/oder 1997 fallenden Sondergewinnen in das Jahr 1998 verschoben werden kann. § 117a Abs. 2 EStG 1988 enthält eine vergleichbare Regelung für Sondergewinne aus der Realisierung qualifizierter stiller Reserven. Im Jahr 1998 kann der verschobene Sondergewinn sodann mit den wieder abzugsfähigen Verlustvorträgen verrechnet werden.

4.2 Sondergewinne

4.2.1 Verschiebbare Sondergewinne sind gemäß § 117 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 Veräußerungsgewinne, Aufgabegewinne und Liquidationsgewinne.

4.2.1.1 Allgemein gilt dabei der Grundsatz, dass für jeden einzelnen Verschiebungstatbestand eine Verschiebung vorgenommen oder unterlassen werden kann. Die Wahl der Verschiebung muss daher weder global noch gruppenweise (zB für alle von mehreren veräußerten Betrieben) getroffen werden. Fällt bei „Einheiten mit Verschiebemöglichkeit“ ein Veräußerungsverlust an, so kürzt dieser nicht das Verschiebungsvolumen bei anderen „Einheiten mit Verschiebemöglichkeit“ (also kein Verlustausgleich vor Verschiebung). Weiters ist auch ein laufender Verlust aus einem Betrieb nicht mit dem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn dieses Betriebes zu verrechnen. Das Verschiebungsvolumen bestimmt sich daher danach, in welchem Ausmaß der Sondergewinn kausal das Einkommen erhöht.

Beispiel:

Im Jahre 1997 fällt ein Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung des Betriebes A von 700.000 S an. In diesem Jahr wurde im Betrieb A ein laufender Verlust von 400.000 S erwirtschaftet. Weiters wurde der Betrieb B mit einem Veräußerungsverlust von 550.000 S veräußert. Im Betrieb B fiel 1997 ein laufender Gewinn von 320.000 S an. Das übrige Einkommen betrug 800.000 S. Zur Feststellung des Verschiebungsvolumens aus der Veräußerung des Betriebes A ist weder eine Verrechnung mit dem laufenden Verlust aus diesem Betrieb vorzunehmen noch eine Verrechnung mit dem Veräußerungsverlust aus der Veräußerung des Betriebes B. Das Verschiebungsvolumen beträgt daher die „vollen“ 700.000 S des Gewinnes aus der Veräußerung des Betriebes A.

Die Verschiebemöglichkeit gilt bei natürlichen Personen und bei Körperschaften gleichermaßen.

4.2.1.2 Unter Veräußerungsgewinnen versteht man Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen. Es müssen dabei die Voraussetzungen des § 24 EStG 1988 zumindest sachlich (abstrakt) erfüllt sein. Gleichgültig ist hingegen, ob solche Gewinne unter eine Progressionsermäßigung des § 37 EStG 1988 fallen. Bei einer Veräußerung gegen Rente haben die in die Jahre 1996 bzw. 1997 fallenden Einkünfte aus den Rentenzahlungen Sondergewinncharakter. Weiters ist nicht ausschlaggebend, ob solche Gewinne bei Einzelunternehmern, Personengesellschaften oder Körperschaften auftreten. Als Sondergewinn ist daher zB auch der Gewinn aus der Veräußerung eines von mehreren Betrieben einer Körperschaft (einschließlich jener im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988) zu werten. Grundsätzlich kein Sondergewinn in diesem Sinn ist der Gewinn aus der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter, und zwar auch dann nicht, wenn es sich um eine bedeutende Betriebsgrundlage, die für sich keinen Betrieb oder Teilbetrieb darstellt, oder um eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft handelt (Ausnahmen siehe Punkt 4.2.2). Zu den Veräußerungsgewinnen zählen auch solche aus Umgründungen, die unter § 24 Abs. 7 EStG 1988 fallen (zB verunglückte Umgründungen, Umgründungen mit Aufwertung).

4.2.1.3 Zu den Aufgabegewinnen zählen die Gewinne aus der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen. Auch dabei müssen die Voraussetzungen des § 24 EStG 1988 sachlich (abstrakt) erfüllt sein. Genauso wie bei den Veräußerungsgewinnen ist es hingegen gleichgültig, ob solche Gewinne unter eine Progressionsermäßigung des § 37 EStG 1988 fallen. Bei einer sich über zwei Jahre erstreckenden Betriebsaufgabe haben die in die Jahre 1996 bzw. 1997 fallenden Teile des Aufgabegewinnes Sondergewinncharakter. Unmaßgeblich ist weiters, ob solche Gewinne bei Einzelunternehmern, Personengesellschaften oder Körperschaften auftreten. Als Sondergewinn wäre daher zB auch der Gewinn aus der Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Betriebes (eines von mehreren Betrieben) einer Kapitalgesellschaft an unterschiedliche Erwerber zu werten.

4.2.1.4 Als Liquidationsgewinne sind solche im Sinne der §§ 19 und 20 KStG 1988 zu verstehen, also vor allem Gewinne aus der Liquidation von Kapitalgesellschaften. Nicht darunter fallen hingegen zB der abwicklungsweise Verkauf eines Einzelunternehmens, der mangels einheitlicher Aufgabehandlungen die Voraussetzungen des § 24 EStG 1988 nicht erfüllt. Im Falle einer Liquidation im Sinne des § 19 KStG 1988 muss der Liquidationsgewinn lediglich im Jahr 1996 bzw. 1997 anfallen. Gleichgültig ist hingegen, aus welchem Zeitraum der Liquidationsgewinn wirtschaftlich stammt (siehe auch Punkt 4.2.3).

Beispiel:

Der steuerliche maßgebliche Zeitraum für die Liquidation einer Kapitalgesellschaft dauert von 1. Jänner 1994 bis 20. Oktober 1996. Da der in dieser Zeit erzielte Liquidationsgewinn zur Gänze im Jahr 1996 zu erfassen ist, wird der gesamte Liquidationsgewinn als verschiebbarer Sondergewinn angesehen.

Es können nur die eigentlichen Liquidationsgewinne (also auf der Ebene der Körperschaft anfallende) verschoben werden, nicht hingegen die aus der Liquidation resultierenden Einkünfte (Gewinne) der Gesellschafter. Hat die werbende Tätigkeit einer unter § 19 KStG 1988 fallenden Körperschaft vor dem Jahr 1998 geendet und wird die Verschiebung von Sondergewinnen in das Jahr 1998 beantragt, so bestehen keine Bedenken, wenn im Zuge der „letzten“ Veranlagung eine Feststellung gemäß § 92 BAO getroffen wird, dass eine Veranlagung für das Jahr 1998 wegen eines Einkommens von 0 unterbleibt.

4.2.1.5 Im Hinblick auf die zeitliche und wirtschaftliche Nahestellung zu den Veräußerungs-, Aufgabe- und Liquidationsgewinnen bestehen keine Bedenken, wenn auch in folgenden Fällen vom Vorliegen von Sondergewinnen ausgegangen wird:

- Eine Besonderheit kann in der Form auftreten, dass dem Anfallen eines Sanierungsgewinnes eine Betriebsaufgabe nachfolgt. In diesem Fall „blockiert“ die Betriebsaufgabe die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes (vgl. VwGH 29.7.1997, 95/14/0117), muss aber nicht Bestandteil des Aufgabegewinnes sein. Derartigen „steuerpflichtigen Sanierungsgewinnen“, die im Übrigen sämtliche für die Steuerfreiheit maßgeblichen Voraussetzungen aufweisen, kommt nach Sinn und Zweck des § 117 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 ebenfalls die Eigenschaft von Sondergewinnen zu.
- Wird durch eine Betriebsveräußerung oder eine Betriebsaufgabe im Sinne der Punkte 4.2.1.1 und 4.2.1.3 die Ermittlung eines Übergangsgewinnes ausgelöst, so fällt auch dieser Übergangsgewinn unter die Verschiebungsmöglichkeit des § 117 Abs. 7 Z 2 EStG 1988. Es ist dabei gleichgültig, ob hinsichtlich des Übergangsgewinnes und/oder des Veräußerungs-(Aufgabe-)Gewinnes die Voraussetzungen einer Tarifiermäßigung gemäß § 37 EStG 1988 vorliegen.

4.2.2 Gemäß § 117a Abs. 2 EStG 1988 können als Sondergewinne weiters Gewinne verschoben werden, die aus der Aufdeckung qualifizierter stiller Reserven aufgrund der Veräußerung von Grundstücken und mehr als 10%igen Beteiligungen an Körperschaften resultieren.

4.2.2.1 Allgemein gilt auch dabei der Grundsatz, dass für jedes einzelne Wirtschaftsgut, bei dem die Voraussetzungen der Verschiebung vorliegen, eine Verschiebung vorgenommen oder unterlassen werden kann. Die Wahl der Verschiebung muss daher weder global noch gruppenweise (für alle Beteiligungen, für alle Grundstücke) getroffen werden. Fällt bei „Wirtschaftsgütern mit Verschiebemöglichkeit“ ein Veräußerungsverlust an, so kürzt dieser nicht das Verschiebungsvolumen bei anderen „Wirtschaftsgütern mit Verschiebemöglichkeit“ (also kein Verlustausgleich vor Verschiebung). Vergleiche dazu auch die weitgehenden Ausführungen unter Punkt 4.2.1.1, die hier sinngemäß gelten. Die Verschiebungsmöglichkeit gilt bei natürlichen Personen und bei Körperschaften gleichermaßen.

4.2.2.2 Die stillen Reserven müssen in dem Sinne „qualifiziert“ sein, dass sie den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 EStG 1988 entsprechen. Dies bedeutet insbesondere:

- Es muss sich um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handeln.
- Bei den betreffenden Wirtschaftsgütern muss die Behaltefrist von sieben bzw. fünfzehn Jahren erfüllt sein.
- Die stillen Reserven müssen aus der Veräußerung (nicht Entnahme!) des betreffenden Wirtschaftsgutes resultieren.

Es genügt, wenn die Voraussetzungen für eine Übertragung gemäß § 12 EStG 1988 aus der Sicht des veräußerten Wirtschaftsgutes gegeben sind. Gleichgültig ist hingegen, ob eine Übertragung im betreffenden Wirtschaftsjahr aus der Sicht der „Aufnahme“ stiller Reserven tatsächlich möglich wäre. Die verschiebbaren stillen Reserven sind nach den Regeln des § 12 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Veräußerungskosten bleiben dabei unberücksichtigt; sie kürzen also nicht die stillen Reserven (vgl. Abschn. 59 Abs. 1 EStR 1984).

4.2.2.3 Zur ersten Kategorie verschiebbarer stiller Reserven zählen jene aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften. Der Gesetzeswortlaut knüpft dabei an den Begriff „Anteile an Körperschaften“ im Sinne des § 31 Abs. 1 EStG 1988 an. Die Begriffsauslegung ist daran zu orientieren. Angesprochen sind daher primär Anteile an AG und GmbH. Auch die Bezugnahme auf ein Beteiligungsausmaß von mehr als 10% ist § 31 Abs. 1 EStG 1988 nachempfunden und daher die Auslegung daraus abzuleiten. Es bestehen keine Bedenken, die Verschiebung auch auf die Veräußerung von Bruchteilen an Anteilen anzuwenden, wenn diese für sich das Beteiligungsausmaß von 10% übersteigen.

Beispiel:

Von einer 50%igen Beteiligung an einer GmbH werden 15% verkauft, der Rest zurückbehalten. Die aus der Veräußerung der 15%igen Beteiligung resultierende stille Reserve ist verschiebbar. Wären nur 10% oder weniger verkauft worden, käme es zu keiner Verschiebbarkeit.

Wird ein Beteiligungsausmaß von mehr als 10% verkauft, so kann nur der gesamte Betrag an stillen Reserven verschoben werden. Eine Abspaltung stiller Reserven, die auf einen mehr als 10%igen Anteil entfallen, wäre unzulässig.

Beispiel:

Von einer 50%igen Beteiligung an einer GmbH werden 25% verkauft, der Rest zurückbehalten. Nur die gesamte aus der Veräußerung der 25%igen Beteiligung resultierende stille Reserve ist verschiebbar. Unzulässig wäre es hingegen - bei ausreichendem Verlustvortragsvolumen -, zB die auf 12% Anteilsveräußerung anteilig resultierende stille Reserve zu verschieben und die auf die restlichen 13% entfallende stille Reserve zu versteuern.

4.2.2.4 Unter die zweite Kategorie verschiebbarer stiller Reserven fallen jene aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden. Unter den Begriff Grundstücke sind sowohl bebaute als auch unbebaute Grundstücke einschließlich Zubehör und Zugehör zu verstehen. Auch Miteigentumsquoten an Grundstücken und Gebäuden gehören dazu. Eine Verschiebung stiller Reserven ist auch dann möglich, wenn lediglich das Gebäude (als Superädifikat, auf Grundlage einer Baurechtsvereinbarung) übertragen wird. Es bestehen weiters keine Bedenken, die Verschiebung zuzulassen, wenn bei einem bebauten Grundstück nur Grund und Boden ohne ein darauf befindliches Gebäude veräußert wird. Wird ein bebautes Grundstück veräußert, so können nur die gesamten stillen Reserven hieraus verschoben werden; eine Aufspaltung der auf den Grund und Boden und der auf das Gebäude entfallenden stillen Reserven ist nicht zulässig. Weiters ist es - bei ausreichendem Verlustvortragsvolumen - unzulässig, einen Teil der stillen Reserven zu verschieben und den anderen Teil zu versteuern (siehe oben Punkt 4.2.2.3).

4.2.3 Es können nur solche Gewinne verschoben werden, die bei der Veranlagung für das Jahr 1996 und/oder das Jahr 1997 zu berücksichtigen wären, das heißt also in diesen Jahren anfallen. Derartige Gewinne fallen in jenem Zeitpunkt an, in dem sie steuerwirksam realisiert werden, also zB ein verkaufter Betrieb übertragen oder eine Liquidation beendet wird. Erstreckt sich etwa eine Betriebsaufgabe auf die Jahre 1995 und 1996, so kann der auf das Jahr 1996 entfallende Aufgabe(teil)gewinn über Antrag in die Besteuerung des Jahres 1998 verschoben werden. Ein Liquidationsgewinn aus einer Mitte 1994 begonnenen und Mitte

1996 abgeschlossenen Liquidation umfasst im Hinblick auf § 19 KStG 1988 das bis Liquidationsbeginn entstandene laufende Ergebnis 1994 sowie die Liquidationsergebnisse der Jahre 1994, 1995 und 1996: Er fällt zur Gänze in das Jahr 1996 und kann daher grundsätzlich auch zur Gänze zur Besteuerung in das Jahr 1998 verschoben werden (siehe auch Punkt 4.2.1.4). Bei einer antragsweisen Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre (§ 37 Abs. 2 EStG 1988) können die in den Jahren 1996 und/oder 1997 jeweils anfallenden Teilbeträge in das Jahr 1998 verschoben werden.

4.2.4 Sollte der Steuerpflichtige während der Verschiebephase versterben, so muss der Erbe (bzw. müssen anteilig die Erben) den verschobenen Sondergewinn versteuern. Dem stehen die auf den (die) Erben übergehenden Verlustabzüge gegenüber.

4.2.5 Treffen eine Verschiebung nach § 117 Abs. 7 Z 2 bzw. § 117a Abs. 2 EStG 1988 und eine Verrechnung von Verlustvorträgen mit einem Sanierungsgewinn gemäß § 117a Abs. 1 EStG 1988 in einem Kalenderjahr zusammen, so ist folgendermaßen vorzugehen:

- Die Verschiebung hat Vorrang gegenüber der Verrechnung von Verlustvorträgen mit Sanierungsgewinnen.
- Der Verlustvortrag wird auch hinsichtlich der Vortragsfähigkeit ab 1998 nur insoweit mit dem Sanierungsgewinn verrechnet, als nicht eine Verschiebung vorgenommen wird.

Durch diese Rangordnung wird sichergestellt, dass das steuerliche Gesamtergebnis unter Einschluss von - zeitlich verlagerten - Verschiebungs- und Verrechnungseffekten jenem entspricht, das sich im Zuge der Ermittlung eines Jahreseinkommens ohne die einschränkenden Bestimmungen der §§ 117 Abs. 7 sowie 117a EStG 1988 ergäbe.

Beispiel:

Im Kalenderjahr 1997 fallen an

- ein „normaler Gewinn“ von 200.000 S,*
- ein Sanierungsgewinn von 500.000 S,*
- verschiebbare stille Reserven aus einer Grundstücksveräußerung von 350.000 S.*

Aus Vorjahren sind Verlustvorträge von 450.000 S vorhanden. Sollen die stillen Reserven von 350.000 S verschoben werden, so gilt folgende Verrechnungsreihenfolge:

<i>Gesamtgewinn</i>	<i>1.050.000 S</i>
<i>abzüglich Verschiebung</i>	<i>350.000 S</i>

<i>abzüglich Sanierungsgewinn</i>	<i>500.000 S</i>
<i>steuerpflichtiges Einkommen</i>	<i>200.000 S</i>

Der nach Verschiebung verbleibende Verlustvortrag von 100.000 S wird mit dem Sanierungsgewinn verrechnet. Im Kalenderjahr 1998 werden sodann die verschobenen stillen Reserven von 350.000 S angesetzt und ein Verlustvortrag von 350.000 S abgezogen.

4.3 Ermittlung des Verschiebungsbetrages

4.3.1 Grundlage einer Verschiebung ist das Vorhandensein von Verlustvorträgen. Für eine Verschiebung kommen in Betracht

- hinsichtlich von Sondergewinnen des Jahres 1996 die Verluste, die bis zum Jahr 1995 entstanden sind,
- hinsichtlich von Sondergewinnen des Jahres 1997 die Verluste, die bis zum Jahr 1996 entstanden sind (also auch der Verlust des Jahres 1996!).

Die Verlustvorträge müssen die Voraussetzungen eines Abzugs gemäß § 18 Abs. 6 oder 7 EStG 1988 erfüllen. Verschieben werden kann der betreffende Gewinn nur insoweit, als davon ein Verlust abgezogen werden könnte. Der Verschiebungsbetrag ist daher in der Weise zu ermitteln, dass der offene Verlustabzug dem betreffenden Gewinn gegenübergestellt wird.

Beispiel:

Ein im Jahr 1997 anfallender Veräußerungsgewinn beträgt 1,2 Millionen Schilling. Aus dem Jahr 1995 ist ein Verlustabzug von 250.000 S, aus dem Jahr 1996 ein solcher von 200.000 S vorhanden. Zur Besteuerung in das Jahr 1998 verschoben werden kann nur der Betrag von 450.000 S, der restliche Veräußerungsgewinn von 750.000 S muss im Jahr 1997 versteuert werden.

4.3.2 Wird ein Verlustvortrag im Jahr 1996 für die Verschiebung von Sondergewinnen „eingesetzt“, so verbraucht er sich insoweit für die Verschiebungsmöglichkeit in das Jahr 1997 fallender Sondergewinne.

Beispiel:

Im Jahr 1996 fällt ein Sondergewinn von 300.000 S an, im Jahr 1997 ein solcher von 250.000 S. Im Jahr 1995 ist ein vortragsfähiger Verlust von 400.000 S angefallen. Es kann der Sondergewinn des Jahres 1996 in vollem Umfang von 300.000 S in das Jahr 1998 verschoben werden, der des Jahres 1997 nur im Umfang des restlichen Verlustbetrages von 100.000 S. Es werden versteuert

- 1997 der restliche Sondergewinn von 150.000 S,

- 1998 verschobene Sondergewinne von 400.000 S, denen ein Verlustvortrag aus 1995 von 400.000 S gegenübersteht.

4.3.3 Treffen bei der Einkommensermittlung eines Jahres - wie dies regelmäßig der Fall sein wird - mehrere Einkommensbestandteile zusammen, so muss eine Zuordnung des Verlustabzugs zu den Einkommensbestandteilen getroffen werden. Nach dem Sinn und Zweck der Verschieberegulung - nämlich einer Vermeidung des Untergehens einer Verlustverrechnung mit Sondergewinnen - ist der Verlustabzug in größtmöglichem Umfang gegen den betreffenden Sondergewinn zu verrechnen. Im Übrigen ist dabei so vorzugehen, wie bei der Vornahme eines Verlustabzugs. Es ist daher zu untersuchen, mit welchem Betrag ein Sondergewinn im Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug aller anderen Sonderausgaben enthalten ist.

Beispiel 1:

Im Jahr 1997 fallen ein Veräußerungsgewinn von 1,4 Millionen Schilling sowie ein laufender betrieblicher Gewinn von 800.000 S an. Sonderausgaben (Rentenzahlungen) und außergewöhnliche Belastungen sind im Ausmaß von je 270.000 S abzuziehen. Aus dem Jahr 1995 gibt es einen vortragsfähigen Verlust von 1,3 Millionen Schilling. Das Einkommen 1997 beträgt „vorläufig“ 1,66 Millionen Schilling. Der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug von Sonderausgaben ausgenommen den Verlustabzug beläuft sich auf 1,93 Millionen Schilling. Der Verlustvortrag aus dem Jahr 1995 findet sowohl in diesem Betrag als auch im Veräußerungsgewinn Deckung und kann somit im größtmöglichen Umfang von 1,3 Millionen Schilling zur Besteuerung in das Jahr 1998 verschoben werden. Im Jahr 1997 ist daher ein „endgültiges“ Einkommen von 360 000 S zu versteuern.

Beispiel 2:

Im Jahr 1997 fallen ein Veräußerungsgewinn von 1,4 Millionen Schilling sowie ein laufender betrieblicher Verlust von 500.000 S, weiters ein Verlust aus Vermietung von 200.000 S an. Sonderausgaben (Rentenzahlungen) und außergewöhnliche Belastungen sind im Ausmaß von je 150.000 S abzuziehen. Aus dem Jahr 1995 gibt es einen vortragsfähigen Verlust von 1,3 Millionen Schilling. Das Einkommen 1997 beträgt „vorläufig“ 400.000 S. Der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug von Sonderausgaben ausgenommen den Verlustabzug beläuft sich auf 550.000 S. Der Verlustvortrag aus dem Jahr 1995 findet zwar zur Gänze im Veräußerungsgewinn Deckung, nicht aber im Betrag von 550.000 S. Es kann daher nur ein Betrag von 550.000 S zur Besteuerung in das Jahr 1998 verschoben werden. Das „endgültige“ Einkommen des Jahres 1997 beträgt daher 0.

Beispiel 3:

Im Jahr 1997 fallen ein Veräußerungsgewinn von 290.000 S sowie ein laufender betrieblicher Verlust von 100.000 S, weiters Lohneinkünfte von einer Million Schilling und ein Verlust aus Vermietung von 200.000 S an. Sonderausgaben (Rentenzahlungen) und außergewöhnliche Belastungen sind im Ausmaß von je 150.000 S abzuziehen. Aus dem Jahr 1995 gibt es einen vortragsfähigen Verlust von 1,3 Millionen Schilling. Das Einkommen 1997 beträgt „vorläufig“ 690.000 S. Der Gesamtbetrag der Einkünfte nach

Abzug von Sonderausgaben ausgenommen den Verlustabzug beläuft sich auf 840.000 S. Der Verlustvortrag aus dem Jahr 1995 findet im Veräußerungsgewinn nur zu 290.000 S Deckung. Es kann daher nur ein Betrag von 290.000 S zur Besteuerung in das Jahr 1998 verschoben werden. Im Jahr 1997 ist daher ein „endgültiges“ Einkommen von 400.000 S zu versteuern.

4.3.4 Wird eine Verschiebung vorgenommen, ist diese Verschiebung pro „Verschiebeeinheit“ (siehe Punkt 4.2.1.1 und 4.2.2.1) in größtmöglichem Ausmaß vorzunehmen. So dürfte etwa im Beispiel 3 unter Punkt 4.3.3 nicht eine Verschiebung von bloß 100.000 S vorgenommen werden, es ist nur eine Verschiebung von 290.000 S oder überhaupt keine Verschiebung zulässig.

4.3.5 Der Umstand, dass ein Teil des Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes in das Jahr 1998 verschoben wird, steht der Anwendung einer Progressionsermäßigung nach § 37 EStG 1988 (Dreijahresverteilung bzw. halber Einkommensteuersatz) nicht entgegen.

4.4 Fünftelbeträge

Sollte 1998 nur ein Fünftelbetrag der Verluste 1989 und 1990 zum Tragen kommen (Punkt 2.2), können Sondergewinne auch nur in diesem Ausmaß in das Jahr 1998 verschoben werden. Dies ergibt sich daraus, dass im Jahr 1998 nur ein Fünftel dieser Verlustvorträge abgesetzt werden kann. Die Verschiebung hat den Zweck, den im Jahr 1998 in Betracht kommenden Verlustvortrag für in den Jahren 1996 und 1997 anfallende Sondergewinne nützen zu können.

Beispiel:

In den Jahren 1989 sowie 1990 sind Verluste von einer Million Schilling sowie 1,2 Millionen Schilling entstanden; ein Fünftel davon beträgt 440.000 S. Im Jahr 1991 ist ein Verlust von 500.000 S angefallen. Die Gewinne der Jahre 1992 bis 1995 sind mit Verlusten aus Jahren vor 1989 verrechnet worden. 1996 hat sich ein Verlust von 200.000 S ergeben. Im Jahr 1997 wurde ein Sondergewinn von 1,3 Millionen Schilling realisiert, der laufende Gewinn dieses Jahres betrug 200.000 S. Vom Sondergewinn 1997 können in das Jahr 1998 verschoben werden

440.000 S (Fünftel 1989 und 1990)

500.000 S (Verlustvortrag 1991)

200.000 S (Verlustvortrag 1996)

1.140.000 S

Der Sondergewinn ist daher im Jahr 1997 mit einem Teilbetrag von 160.000 S steuerpflichtig. Im Jahr 1998 stehen dem verschobenen Sondergewinn von 1.140.000 S in gleicher Höhe Verlustabzüge gegenüber.

4.5 Ausschluss verschobener stiller Reserven von Maßnahmen nach § 12 EStG 1988

4.5.1 Wird von der Verschiebung der stillen Reserven Gebrauch gemacht, so schließt dies gemäß § 117a Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 die Anwendung des § 12 EStG 1988 aus. Die Ausschlusswirkung bezieht sich

- auf die Übertragung stiller Reserven auf Anschaffungen oder Herstellungen im Jahr der Verschiebung,
- auf die Bildung einer Übertragungsrücklage im Jahr der Verschiebung,
- auf die Übertragung in das Jahr 1998 verschobener stiller Reserven auf Anschaffungen oder Herstellungen dieses Jahres,
- auf die Bildung einer Übertragungsrücklage in das Jahr 1998 verschobener stiller Reserven im Jahr 1998.

Beispiel:

Im Jahr 1996 wird eine stille Reserve aus einer Grundstücksveräußerung in das Jahr 1998 verschoben. Es sind damit ausgeschlossen

- eine Übertragung dieser stillen Reserve auf Anschaffungen (Herstellungen) des Jahres 1996,*
- die Bildung einer Übertragungsrücklage für die verschobenen stillen Reserven im Jahr 1996,*
- eine Übertragung dieser stillen Reserven auf Anschaffungen (Herstellungen) des Jahres 1998,*
- die Bildung einer Übertragungsrücklage im Jahr 1998 für die dorthin verschobene stille Reserve.*

Im Ergebnis muss daher die stille Reserve im Jahr 1998 jedenfalls gewinnerhöhend angesetzt werden. Dem steht der der Verschiebung zugrundeliegende Verlustabzug gegenüber.

4.5.2 Der Ausschluss bezieht sich lediglich auf die stillen Reserven eines bestimmten Wirtschaftsgutes; Maßnahmen nach § 12 EStG 1988 bei anderen Wirtschaftsgütern bleiben davon unberührt, und zwar unabhängig davon, ob diese anderen Wirtschaftsgüter die Voraussetzungen des § 117a Abs. 2 EStG 1988 potentiell erfüllen.

Beispiel:

Im Jahr 1997 werden veräußert

- eine Beteiligung A (stille Reserven verschiebbar),*
- eine Beteiligung B (stille Reserven verschiebbar),*
- ein Grundstück (stille Reserven verschiebbar),*
- eine Maschine (stille Reserven nicht verschiebbar).*

*Es wird die stille Reserve aus der Veräußerung der Beteiligung A verschoben.
Hinsichtlich der stillen Reserven aus den übrigen Veräußerungen ist die Übertragung
(Rücklagenbildung) nach § 12 EStG 1988 zulässig.*

Eine Anwendung des § 12 EStG 1988 ist allerdings insoweit nicht ausgeschlossen, als stille Reserven bei einem bestimmten Wirtschaftsgut - wegen betraglich geringerer Verluste aus Vorjahren - nur teilweise verschoben werden können.

4.6 Fällt in einer Mitunternehmerschaft ein Sondergewinn an, so kann jeder Mitunternehmer für sich den auf ihn entfallenden anteiligen Sondergewinn einer Verschiebung zuführen. Er ist dabei nicht an die Entscheidung der anderen Mitunternehmer gebunden. Es besteht daher die Möglichkeit, dass sich der in der Mitunternehmerschaft ergebende Sondergewinn von einigen Mitunternehmern anteilig verschoben, von anderen Mitunternehmern hingegen anteilig nicht verschoben wird. Im Hinblick auf die individuelle Entscheidung jedes Mitunternehmers findet die Verschiebung von (anteiligen) Sondergewinnen daher nicht auf der Ebene der einheitlichen und gesonderten Feststellung im Sinne des § 188 BAO statt, sondern erst im Zuge der Einkommen- oder Körperschaftsteuerveranlagungen der einzelnen Mitunternehmer.