



BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

Abteilung IV/14

Verteiler:
A3 B3 C8 G3

Est270
10. Jänner 2000
GZ. 14 0668/1-IV/14/99

An alle
Finanzämter und
Finanzlandesdirektionen

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: 513 98 61

Sachbearbeiter:
Dr. Quantschnigg
Telefon:
51433/2594
Internet:
Post@bmf.gv.at
x.400:
S=POST;C=AT;A=GV;P=BMF;
O=BMF;OU=MKD-EINL
DVR: 0000078

Betr.: Auslegung des Begriffs "Beteiligungen"

Im Abgabenänderungsgesetz 1996 (AbgÄG 1996), BGBI. Nr. 797/1996, sowie im Strukturanpassungsgesetz 1996 (StruktAnpG 1996), BGBI. Nr. 201/1996, sind für die Gewinn- und Verlustrealisierung von Beteiligungen steuerliche Sonderregelungen eingeführt worden. Das Bundesministerium für Finanzen gibt im Folgenden seine Rechtsansichten zur Auslegung des Begriffs von Beteiligungen im Sinne dieser Gesetzesänderungen bekannt.

1 Zuschreibungsgebot bei Beteiligungen

1.1 Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1996, BGBI. Nr. 797/1996, wurde in § 6 Z 13 EStG 1988 ein an den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung orientiertes Zuschreibungsgebot für Beteiligungen - das sind Anteile an Körperschaften - eingeführt. Das Zuschreibungsgebot ist erstmalig bei der Veranlagung 1998 anzuwenden. In zeitlicher Hinsicht betrifft des Zuschreibungsgebot somit erst ab der Veranlagung 1998 relevante Wertsteigerungen. Es sind dies Wertsteigerungen in Wirtschaftsjahren, deren Ende in das Kalenderjahr 1998 oder in ein späteres Kalenderjahr fällt.

Beispiel:

Eine Beteiligung wurde im Jahr 1990 zu Anschaffungskosten von 1 Mio S erworben. Im Jahr 1992 wurde eine Teilwertabschreibung von 400.000 S (Teilwert/Buchwert also 600.000 S) vorgenommen. Im Jahr 1997 stieg der Teilwert zum Jahresende 1997 auf 750.000 S, im Jahr 1998 zum Jahresende auf 1,1 Mio S. Der Teilwertanstieg im Jahr 1997 führte im Jahr 1997 zu keiner Zuschreibung und war in diesem Jahr (bleibt weiterhin) unbeachtlich. Der im Jahr 1998 eingetretene Teilwertanstieg ist im Ausmaß der seinerzeitigen Abschreibung, allerdings nur in

dem nach 1997 eingetretenen Umfang und lediglich bis zu den Anschaffungskosten des Jahres 1990 zu berücksichtigen. Diese bedeutet eine steuerwirksame Zuschreibung

<i>vom Teilwert Ende 1997</i>	<i>750.000 S</i>
<i>auf den Teilwert Ende 1998 (max. Anschaffungskosten) von</i>	<i>1.000.000 S</i>
<i>ergibt steuerwirksame Zuschreibung 1998 von</i>	<i>250.000 S.</i>

1.2 Das Zuschreibungsgebot gilt nur für Beteiligungen,

- die dem Anlagevermögen zuzurechnen sind und
- auf die die Voraussetzungen des **§ 228 Abs. 1 HGB** zutreffen.

1.3 Die Bestimmung des § 228 Abs. 1 HGB spricht in den beiden ersten Sätzen Beteiligungen mit "dauernder Verbindung zu diesen Unternehmen" an. Im dritten Satz wird ausgesagt, dass "im Zweifel" Anteile ab 20% des Nennkapitals als Beteiligung im Sinne des § 228 Abs. 1 HGB gelten. Die ersten beiden Sätze des § 228 Abs. 1 HGB enthalten unbestimmte Gesetzesbegriffe, die in wesentlichen Bereichen erst durch § 228 Abs. 2 und 3 HGB ergänzt werden. Dies ergibt sich unter anderem aus der einleitenden Formulierung des § 228 Abs. 3 HGB, wo "*von verbundene(n) Unternehmen im Sinne dieser Vorschriften*" (gemeint also § 228 Abs. 1 und 2 HGB) die Rede ist.

1.4 In § 6 Z 13 EStG 1988 wird ausdrücklich lediglich auf § 228 Abs. 1 HGB Bezug genommen, nicht hingegen auf die diese Bestimmung ergänzenden Regelungen des § 228 Abs. 2 und 3 HGB. Die beiden ersten Sätze des § 228 Abs. 1 HGB sind dadurch von diesen ergänzenden Regelungen "isoliert".

1.5 Im Hinblick auf den Gesetzesaufbau des § 228 HGB und den auf § 228 Abs. 1 HGB beschränkten Verweis in § 6 Z 13 EStG 1988 vertritt das Bundesministerium für Finanzen daher die Ansicht, dass sich § 6 Z 13 EStG 1988 lediglich auf den dritten Satz des § 228 Abs. 1 HGB bezieht. Damit ist also lediglich der dort geregelte "Zweifelsfall" angesprochen.

1.6 Auf Grund der in Tz 1.1 bis 1.4 angestellten Überlegungen gilt das Zuschreibungsgebot des § 6 Z 13 EStG 1988 somit nur für solche Beteiligungen, die

- dem Anlagevermögen zuzurechnen sind und
- mindestens 20% des Nennkapitals an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften betragen.

Eine Prüfung, ob eine geringere Beteiligung die Voraussetzungen des § 228 Abs. 1 erster und zweiter Satz bzw. § 228 Abs. 2 oder 3 HGB erfüllt, hat somit für Zwecke des § 6 Z 13 EStG 1988 zu unterbleiben.

2 Einschränkung der Teilwertabschreibung bei Beteiligungen des Anlagevermögens

2.1 Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 gelten für Teilwertabschreibungen (Verlustrealisierungen) bei Beteiligungen iS des § 10 KStG 1988, wenn sie zum Anlagevermögen gehören, einschränkende Bestimmungen. Nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 (eingeführt mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996) sind dem Grunde nach zulässige Teilwertabschreibungen (Verlustrealisierungen) bei derartigen Beteiligungen nur im Wege einer "Siebentelverteilung" absetzbar.

2.2 Zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen vertritt des Bundesministerium für Finanzen die Ansicht, dass der in § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 verwendete Begriff "zum Anlagevermögen gehörende(n) Beteiligung" in Bezug auf diese Bestimmung folgendermaßen auszulegen ist:

- Bei einer Beteiligung von weniger als 5% am Nennkapitals einer Körperschaft unterbleibt eine Prüfung, ob sie dem Anlagevermögen zuzurechnen ist. Es ist in diesen Fällen ungeprüft von einer Beteiligung auszugehen, die nicht dem Anlagevermögen zugehört.
- Bei einer Beteiligung von mehr als 5% am Nennkapital einer Körperschaft ist im Einzelfall zu prüfen, ob sie funktional dem Anlagevermögen zuzurechnen ist. Diese Prüfung ist auch bei Beteiligungsunternehmen vorzunehmen, die in ihrem Rechnungswesen nicht zwischen Anlage- und Umlaufvermögen unterscheiden (zB bei Versicherungsunternehmen).

3

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus diesem Erlass nicht abgeleitet werden.

10. Jänner 2000

Für den Bundesminister:

Dr. Peter Quantschnigg

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: