



Zweifelsfragen zu § 6 Z 2 lit c EStG

Harald Moshhammer

Agenda

- Grundlagen
- Verrechnung mit außerbetrieblichen Einkünften?
- Verrechnung mit laufenden Kapitalerträgen?
- Behandlung in Folgejahren?
- § 6 Z 2 lit c EStG bei Privatstiftungen?

Grundlagen

§ 6 Z 2 lit c EStG:

„Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert ... von Wirtschaftsgütern und Derivaten im Sinne des § 27 Abs 3 und 4, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 anwendbar ist, sind vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Wirtschaftsgütern und Derivaten sowie mit Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter zu verrechnen.

Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zur Hälfte (mit den anderen betrieblichen Einkünften) ausgeglichen werden.“

Grundlagen

Beispiel (NP im BV):

Teilwertabschreibung (iSd § 6 Z 2 lit c EStG)	-100
realisierte Wertsteigerung (iSd § 6 Z 2 lit c EStG)	+40
<u>übrige betriebliche Einkünfte</u>	<u>+130</u>

Lösung:

- Verrechnung TWA mit realisierter Wertsteigerung:
 $-100 + 40 = -60$ (verbleibender TWA Betrag)
- davon 50% verrechenbar mit „*anderen betrieblichen Einkünften*“;
steuerlicher Gewinn daher:
 $130 - (60 \times 0,5) = 100$

Verrechnung mit außerbetrieblichen Einkünften?

Beispiel (NP im BV):

Teilwertabschreibung (iSd § 6 Z 2 lit c EStG)	-100
realisierte Wertsteigerung (iSd § 6 Z 2 lit c EStG)	+40
<u>außerbetriebliche Einkünfte</u>	<u>+130</u>

Lösung:

- wiederum: $-100 + 40 = -60 : 2 = -30$ verbleibender Verlustüberhang
- Hälfteverrechnung auch bei außerbetrieblichen Einkünften?
 - „*Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zur Hälfte mit den anderen betrieblichen Einkünften ausgeglichen werden.*“
(§ 6 Z 2 lit c zweiter Satz EStG idgF)
 - „*Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zur Hälfte ausgeglichen werden*“ (§ 6 Z 2 lit c zweiter Satz EStG idF AbgÄG 2011)
- Ergebnis: Verrechnung zulässig

Verrechnung mit laufenden Kapitalerträgen?

Beispiel (NP im BV):

Teilwertabschreibung (iSd § 6 Z 2 lit c EStG)	-100
realisierte Wertsteigerung (iSd § 6 Z 2 lit c EStG)	+40
lfd Kapitalerträge iSd § 27 Abs 2 EStG mit Steuerabzug (im Betriebsvermögen)	+130

Fragestellung:

- Verrechnung auch mit laufenden Kapitalerträgen?
(*Habersack et al*, Die neue Besteuerung von Kapitalvermögen, Wien 2011, 57 f; *Jann/Koppensteiner*, Vermögenszuwachssteuer – Verlustverrechnung bei betrieblich gehaltenen Kapitalanlagen, SWK 2011, S 478 [S 479 f])

Verrechnung mit laufenden Kapitalerträgen?

- **Variante A: keine Einbeziehung**

Periode 1:

Teilwertabschreibung	-100
<u>realisierte Wertsteigerung</u>	<u>40</u>
<u>negativer Überhang</u>	<u>-60</u>
„Halbierung“ (=Verlustvortrag)	-30
lfd Kapitalerträge	130
Steuer (KESt, 25%)	32,5

Periode 2:

lfd Einkünfte aus Gewerbebetrieb	100
<u>Verlustabzug</u>	<u>-30</u>
Bemessungsgrundlage	70
Steuer (Progression, 50%)	35

Gesamtsteuer Periode 1+2: 67,5

- **Variante B: Einbeziehung**

Periode 1:

Teilwertabschreibung	-100
realisierte Wertsteigerung	40
<u>lfd Kapitalerträge</u>	<u>130</u>
Zwischensumme	70
Verlustvortrag	0
Steuer (KESt, 25%)	17,5

Periode 2:

lfd Einkünfte aus Gewerbebetrieb	100
<u>Verlustabzug</u>	<u>0</u>
Bemessungsgrundlage	100
Steuer (Progression, 50%)	50

Gesamtsteuer Periode 1+2: 67,5

Verrechnung mit laufenden Kapitalerträgen?

Lösung:

- Ausweitung des Tatbestandes wegen System der Schedulensteuerung oder Gleichwertigkeit zw BV und PV geboten?
 - Analogieschluss? (planwidrige Lücke vorhanden?)
 - zwar Gleichstellung von BV und PV hinsichtlich Steuersatz und Bemessungsgrundlage aber bewusst unterschiedliche Systeme in Bezug auf Verlustverrechnung
 - kein Hinweis auf planwidrige Lücke in den ErlRV zum BBG 2011 (ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP)
 - verfassungskonforme Interpretation? (ungerechtfertigte Ungleichbehandlung?)
 - VfGH zu § 67 Abs 1 EStG (VfGH 18.6.2001, B 1437/00, VfSlg 16.196/2001)

Behandlung in Folgejahren?

Beispiel (NP im BV):

Teilwertabschreibung (iSd § 6 Z 2 lit c EStG)	-100
<u>realisierte Wertsteigerung (iSd § 6 Z 2 lit c EStG)</u>	<u>+40</u>
Verlustüberhang	-60

Verwertungsbeschränkung in Folgejahren?

- Unklarheiten werden durch AbgÄG 2011 ausgeräumt

Zuschreibungen in Folgejahren?

§ 6 Z 2 lit c EStG bei Privatstiftungen?

- Anwendungsbereich?
 - Regelung des betrieblichen Bereichs
 - betrieblicher Bereich der Privatstiftung durch § 1 Abs 2 PSG eingeschränkt, aber:
 - Kommanditbeteiligungen und
 - atypisch stille Beteiligungen
- möglich

§ 6 Z 2 lit c EStG bei Privatstiftungen?

Mitunternehmerschaftsebene		
lfd Einkünfte aus Gewerbebetrieb		100.000
Teilwertabschreibung (Wertpapier)		-80.000
Gewinn auf Mitunternehmerschaftsebene		20.000
Gesellschafterebene	PS (50%)	KapG (50%)
Gewinnanteil	10.000	10.000
MWR (TWA)	20.000	
Steuer	7.500	2.500

§ 6 Z 2 lit c EStG bei Privatstiftungen?

- Regelung des § 6 Z 2 lit c EStG grds „*notwendig und systematisch korrekt*“
(ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP zu § 6 Z 2 lit c EStG)
- ABER: nur wenn 50%-Grenzsteuersatz möglich
- systematisch daher Anknüpfung an Grenzsteuersatz anstatt an Körperschaften gem § 7 Abs 3 KStG



Kontakt:

Univ.-Ass. Mag. Harald Moshhammer, LL.M.
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Johannes Kepler Universität Linz
Harald.Moshhammer@jku.at
