

und RV/5101529/2014,
RV/5100371/2015,
RV/5100404/2015,
RV/5101408/2015,
RV/5101446/2015,
RV/5100271/2017,
RV/5100289/2017

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache über die Beschwerden

1. vom 2. April 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt datiert vom 18. Februar 2014 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 und vom 19. Februar 2014 betreffend Körperschaftsteuer Gruppe 2011,
2. vom 1. September 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt datiert vom 31. Juli 2014 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2012 und betreffend Körperschaftsteuer Gruppe 2012,
3. vom 4. November 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt datiert vom 9. Oktober 2014 über die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2010 gemäß § 299 BAO und gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt ebenfalls datiert vom 9. Oktober 2014 über die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2010,
4. vom 15. September 2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt datiert vom 4. September 2015 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2013 und betreffend Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2013 ebenfalls datiert vom 4. September 2015,

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011 wird abgeändert.
2. Der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2012 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2012 wird abgeändert.

3. Der Beschwerde gegen Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2010 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben, der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 datiert vom 6. Februar 2014 wird aufgehoben. Der Beschwerde gegen Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2010 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben, der Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2010 datiert vom 18. Februar 2014 wird aufgehoben.
4. Der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2013 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Ad 1.) Mit dem Bescheid ausgefertigt am 18. Februar 2014 wurde das Einkommen der Beschwerdeführerin als Gruppenträger für das **Jahr 2011** gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr. 401/1988) mit € -3,322.622,64 gemäß § 295 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) neu festgesetzt.

Im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011 datiert vom 19. Februar 2014 wurde eine Körperschaftssteuer i.H.v. € 32.352,00 unter Anwendung des § 295 Abs. 1 BAO errechnet.

Gegen beide genannten Bescheide erhob die Beschwerdeführerin mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters datiert vom 2. April 2014, der sich auf die ausgewiesene Vollmacht berief, Beschwerde und stellte den Antrag die Einkünfte für das Kalenderjahr 2011 mit € -3.401.194,07 festzustellen und den Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe mit € -7.773.698,57 neu festzusetzen.

Ad 2.) Mit dem Bescheid ausgefertigt am 31. Juli 2014 wurde das Einkommen der Beschwerdeführerin als Gruppenträger für das **Jahr 2012** gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr. 401/1988) mit € -1,291.518,42 festgesetzt.

Im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011 ebenfalls datiert vom 31. Juli 2014 wurde eine Körperschaftssteuer i.H.v. € 31.759,00 errechnet.

Gegen beide genannten Bescheide erhob die Beschwerdeführerin mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters datiert vom 1. September 2014, der sich auf die ausgewiesene

Vollmacht berief, Beschwerde und stellte den Antrag die Einkünfte für das Kalenderjahr 2012 mit € -1,370.089,85 festzustellen und den Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe mit € -8,567.768,46 neu festzusetzen.

Ad 3.) Mit dem Bescheid ausgefertigt am 6. Februar 2014 wurde das Einkommen der Beschwerdeführerin als Gruppenträger für das **Jahr 2010** gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr. 401/1988) mit € -187.802,41 im aufgrund einer abgabenbehördlichen Außenprüfung gemäß § 303 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) wiederaufgenommenen Verfahren festgesetzt. Als Begründung wurde auf den Bericht über die abgabenbehördlichen Außenprüfung verwiesen.

Im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2010 datiert vom 18. Februar 2014 wurde eine Körperschaftssteuer i.H.v. € 529.759,02 unter Anwendung des § 295 Abs. 1 BAO errechnet.

Zu beiden genannten Bescheiden stellte die Beschwerdeführerin mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters datiert vom 5. August 2014, der sich auf die ausgewiesene Vollmacht berief, Anträge gemäß § 299 BAO, den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 datiert vom 6. Februar 2014 und den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2010 datiert vom 18. Februar 2014 aufzuheben und bei der Neufestsetzung die auf sieben Jahre zu verteilende steuerliche Teilwertabschreibung des Großmutterzuschusses an die B GmbH in Höhe von € 78.571,43 zu berücksichtigen .

Das Finanzamt habe am 25. April 2012 einen Feststellungsbescheid Gruppenträger zur Feststellung des Einkommens 2010 und den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2010 ausgefertigt. Gegen beide Bescheide habe die Beschwerdeführerin am 28. Juni 2012 Berufung eingebracht und sei auch mit gleichen Tag gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 der A GmbH datiert vom 4. April 2012 mit Berufung vorgegangen.

Diese beiden Berufungen seien erhoben worden, weil das Finanzamt den gesiebtelten Veräußerungsverlust aus dem Verkauf der B GmbH insoweit nicht anerkannt habe, als er auf den Großmutterzuschuss der Beschwerdeführerin in Höhe von € 550.000,00 zurückzuführen gewesen sei.

Der Unabhängige Finanzsenat habe mit seiner Entscheidung vom 31. Januar 2013 (RV/0903-L/12) der Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 der A GmbH stattgegeben. Im Erkenntnis vom 6. Februar 2013 (RV/0904-L/12) habe der Unabhängige Finanzsenat hinsichtlich des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2010 und Körperschaftsteuerbescheids Gruppe 2010 unter Hinweis auf das stattgebende Erkenntnis beim Gruppenmitglied insoweit die Berufung abgewiesen und im Übrigen stattgegeben.

Aufgrund der Amtsbeschwerde zu RV/0903-L/12 habe die Beschwerdeführerin gegen RV/0904-L/12 selbst Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht.

Der Verwaltungsgerichtshof habe zur Zahl 2013/15/0124-7 das anhängige Verfahren über die Bescheidbeschwerde gegen das Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenates mit

der Zahl RV/0904-L/12 mit Beschluss vom 22. Mai 2014 aufgrund der gegenständlich bekämpften neu ergangenen Bescheide als gegenstandslos erklärt und das Verfahren eingestellt. Aus diesem Grund müsse der Instanzenzug der angefochtenen Bescheide erneut durchlaufen werden.

Ad 4.) Mit dem Bescheid ausgefertigt am 4. September 2015 wurde das Einkommen der Beschwerdeführerin als Gruppenträger für das **Jahr 2013** gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr. 401/1988) mit € 183.166,54 gemäß § 295 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) neu festgesetzt.

Im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2013 datiert gleichfalls vom 4. September 2015 wurde eine Körperschaftssteuer i.H.v. € 26.426,00 unter Anwendung des § 295 Abs. 1 BAO errechnet.

Gegen beide genannten Bescheide erhob die Beschwerdeführerin mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters datiert vom 14. September 2015, der Post übergeben am 15. September 2015, der sich auf die ausgewiesene Vollmacht berief, Beschwerde und stellte den Antrag die Einkünfte für das Kalenderjahr 2013 mit € 104.595,11 festzustellen und den Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe mit € -1.915.705,48 neu festzusetzen.

Ad 1., 2., 4.) Dazu stellte die Beschwerdeführerin in den Beschwerden betreffend die Jahre **2011, 2012 und 2013** den bisherigen Verfahrensgang dar und erklärte, dass die A GmbH eine 100-prozentige Tochter der Beschwerdeführerin gewesen sei und mit dieser einen Gruppenvertrag gemäß § 9 KStG 1988 abgeschlossen habe. Die A GmbH sei wiederum zu 100 % an der B GmbH beteiligt gewesen. Die A GmbH habe am 24. Juni 2010 die Anteile an der B GmbH um € 5.000,00 verkauft. Die Beschwerdeführerin habe (um dies zu ermöglichen) dafür einen nichtrückzahlbaren Großmutterzuschuss von € 550.000,00 an die B GmbH geleistet.

Die A GmbH habe diesen Zuschuss auf den Beteiligungsansatz an der B GmbH aktiviert und im Rahmen der Veräußerung dieser Beteiligung als Buchwertabgang verbucht. Das Finanzamt habe es der A GmbH verwehrt, steuerlich über sieben Jahre verteilt den aus der Veräußerung der B GmbH entstandenen Verlust von gesamt € - 4.608.221,36, also jährlich € 658.317,34, geltend zu machen, soweit dies auf den Großmutterzuschuss von € 550.000,0 zurückzuführen war. Bei der A GmbH sei daher beim Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 datiert vom 4. April 2012 der Verlust von € -78.571,43 mit Verweis auf § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 steuerlich nicht anerkannt worden.

Bei der Beschwerdeführerin als zuschussleistende Großmuttergesellschaft sei der durchgebuchte Großmutterzuschuss als geltend zu machende Teilwertabschreibung vom Finanzamt unter Verweis auf die steuerliche Unternehmensgruppe mit der A GmbH auf § 9 Abs. 7 KStG 1988 verweigert worden.

Von der Beschwerdeführerin als Gruppenträgerin sei gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied der A GmbH vom 4. April 2012 wie auch vom Gruppenmitglied selbst zum 28. Juni 2012 Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat erhoben worden.

Für den Fall, dass der Unabhängige Finanzsenat zur Ansicht kommen sollte, dass die einmalige Verlustverwertung nicht auf Ebene des Gruppenmitglieds (A GmbH) sondern auf der Ebene des Gruppenträgers (der Beschwerdeführerin) vorzunehmen sei, sei von der Beschwerdeführerin aus verfahrensrechtlicher Vorsicht auch gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 der Beschwerdeführerin vom 25. April 2012 am 28. Juni 2012 erhoben und eine gesiebte Teilwertabschreibung des Großmutterzuschuss auf der Ebene der Beschwerdeführerin geltend gemacht worden.

Der Unabhängige Finanzsenat habe in der Berufungsentscheidung vom 31. Jänner 2013 zur Geschäftszahl RV/0903-L/12 der Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied A GmbH stattgegeben und dabei die Möglichkeit der einmaligen Verlustverwertung auf Ebene der A GmbH durch teleologische Reduktion des § 12 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 ermöglicht.

Dieser Ansicht folgend habe der Unabhängige Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 6. Februar 2013 zur Geschäftszahl RV/0904-L/12 die Berufung der Beschwerdeführerin gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 abgewiesen und damit eine Verlustverwertung des Großmutterzuschuss durch Teilwertabschreibung auf Ebene der Beschwerdeführerin abgelehnt.

Das Finanzamt habe gegen die stattgebende Berufungsentscheidung beim Gruppenmitglied A GmbH Amtsbeschwerde (beim Verwaltungsgerichtshof) eingebracht. Aus verfahrensrechtlicher Vorsicht sei es daher notwendig, gewesen auch das Verfahren der Beschwerdeführerin offenzuhalten und Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Die gegenständlichen Beschwerde seien daher die konsequente Weiterführung der oben beschriebenen Vorgangsweise und werde daher das Anerkennen des zweiten Siebtels der Teilwertabschreibung des Großmutterzuschuss auf Ebene der Beschwerdeführerin (Gruppenträgerin) beantragt.

Hinsichtlich der weiteren Begründung werde auf die Bescheidbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof (hinsichtlich des Jahres 2010) verwiesen. Danach ist § 9 Abs. 7 KStG 1988 teleologisch so zu reduzieren, dass einlagenbedingte Wertminderungen unter den hier vorliegenden Umständen nicht vom Abzugsverbot erfasst sind und daher beim Gruppenträger steuerwirksam nach Maßgabe des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 abgezogen werden können.

Um die gesetzlich gewollte Einmalverwertungsmöglichkeit von Teilwertabschreibungen bzw. Veräußerungsverlusten zu erreichen, wären daher bei der Beschwerdeführerin nach der Siebtelregelung € -78.571,43 steuerlich zu berücksichtigen.

Ad 3.) Hinsichtlich des Jahres **2010** brachte die Beschwerdeführerin ergänzend und zusätzlich noch vor, dass

§ 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 vorsehe, dass im Fall von Einlagen in mittelbar verbundene Gesellschaften anlässlich des Ausscheidens der Beteiligung durchgebuchte

Großmutterzuschüsse der Zwischengesellschaft (A GmbH) nicht abzugsfähig seien. Die Teilwertabschreibung könne daher unter Berücksichtigung des Siebtelregelung des § 12 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 (gäbe es nur diese Regelung) bei der zuschussleistenden Großmuttergesellschaft (der Beschwerdeführerin) geltend gemacht werden.

§ 9 Abs. 7 KStG 1988 lege aber fest, dass das Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen und Gruppenmitgliedern ausgeschlossen sind, dass bei strenger Gesetzesauslegung zu einem völligen Ausschluss der Teilwertabschreibung führen würde.

Dies könne nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein. § 9 Abs. 7 KStG 1988 wies die Teilwertabschreibung auf Gruppenmitglieder nur aus, weil es aufgrund der gruppenbedingten Ergebniszurechnung nach § 9 Abs. 6 KStG 1988 ohnehin zu einer zeitnahen einmaligen Verlustverwertung kommen, solle. § 9 Abs. 7 KStG 1988 haben sei teleologisch so zu reduzieren, dass einlagenbedingte Wertminderungen unter den Umständen die bei der Beschwerdeführerin nicht vom Abzugsverbot umfasst seien und daher bei der Obergesellschaft (der Beschwerdeführer) steuerwirksam nach Maßgabe des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 durch teleologische Reduktion des § 9 Abs. 7 KStG 1988 abgezogen werden könne.

Ad 1.) Mit den Beschwerdeentscheidungen datiert vom 3. Juli 2014 wurden die gegenständlichen Beschwerden gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger **2011** als auch jene gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011 abgewiesen.

Ad 2.) Mit den Beschwerdeentscheidungen datiert vom 9. Oktober 2014 wurden die gegenständlichen Beschwerden gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger **2012** als auch jene gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2012 abgewiesen.

Ad 3.) Mit den Bescheiden datiert vom 9. Oktober 2014 wurden die Anträge Aufhebung des Feststellungsbescheides Gruppenträger **2010** und des Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2010 abgewiesen.

Ad 4.) Mit den Beschwerdeentscheidungen datiert vom 18. Februar 2016 wurden die gegenständlichen Beschwerden gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger **2013** als auch jene gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2013 abgewiesen.

Ad 1., 2., 3., 4) Bei all diesen Beschwerdeentscheidungen (**2011, 2012** und **2013**) beziehungsweise Bescheiden verwies das Finanzamt hinsichtlich der Feststellungsbescheiden Gruppenträger auf das Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenates vom 6. Februar 2013, RV/0904-L/12 und bei den Körperschaftsteuerbescheiden Gruppe auf § 252 BAO wonach gegen einen Bescheid nicht erfolgreich mit der Begründung Berufung erhoben werden kann, dass die vorgebrachten Argumente beim Feststellungsbescheid Gruppenträger geltend gemacht werden sollten. Würden diese dort zu einer Änderung führen, sei dies dann nach § 295 BAO zu berücksichtigen.

Ad 1.) Die Beschwerdeführerin reagierte darauf mit dem Antrag auf Vorlage der Beschwerden gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger **2011** und gegen den

Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011 an des Bundesfinanzgericht gemäß § 264 BAO datiert vom 5. August 2014 und wiederholte darin die Anträge der ursprünglichen Beschwerde.

Ad 2.) Die Beschwerdeführerin reagierte darauf mit dem Antrag auf Vorlage der Beschwerden gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger **2012** und gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2012 an des Bundesfinanzgericht gemäß § 264 BAO datiert vom 3. November 2014 und wiederholte darin die Anträge der ursprünglichen Beschwerde.

Ad 3.) In der Beschwerde gegen den letztgenannten Bescheide über die Abweisung der Anträge auf Aufhebung des Feststellungsbescheides Gruppenträger **2010** und Körperschaftsteuergruppe 2010 datiert vom 4. November 2014 stellte die Beschwerdeführerin erneut den Antrag die genannten Bescheide aufzuheben

Dies begründete die Beschwerdeführerin hinsichtlich des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2010 damit, dass das Finanzamt die Abweisung des Antrages auf Aufhebung ausschließlich mit der oben genannten Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzamtes (RV/0904-L/12) begründet habe. Darin sei der Anspruch der Beschwerdeführerin auf Berücksichtigung des jährlich zustehenden Siebtels des Veräußerungsverlustes in Höhe des Großmutterzuschusses deshalb abgelehnt worden, weil eine entsprechende Berücksichtigung bereits auf Ebene der Zwischengesellschaft (A GmbH) möglich sei.

Damit setzte sich das Finanzamt mit seinen eigenen Entscheidung in den Bescheiden betreffend der A GmbH in Widerspruch, wo sie den entsprechenden Betriebsausgabenabzug bei konsequenter Anwendung der Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates den Betriebsausgabenabzug hätte gewähren müssen.

Hinsichtlich der Rechtswidrigkeit des Körperschaftsteuerbescheids Gruppe 2010 verweise die Beschwerdeführerin zur Rechtswidrigkeit des zugrunde liegenden Feststellungsbescheides auf die oben ausgeführten Argumente.

Ad 4.) Die Beschwerdeführerin reagierte darauf mit dem Antrag auf Vorlage der Beschwerden gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger **2013** und gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2013 an des Bundesfinanzgericht gemäß § 264 BAO datiert vom 29. Februar 2016, zur Post gegeben am 14. März 2016.

Ad 1., 2., 4) In diesen Vorlageanträgen für die Jahre **2011, 2012 und 2013** ergänzte die Beschwerdeführerin, dass das Finanzamt die Abweisung der Beschwerden mit der oben genannten Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzamtes begründet habe. Darin sei der Anspruch der Beschwerdeführerin auf Berücksichtigung des jährlich zustehenden Siebtels des Veräußerungsverlustes in Höhe des Großmutterzuschusses deshalb abgelehnt worden, weil eine entsprechende Berücksichtigung bereits auf Ebene der Zwischengesellschaft (A GmbH) möglich sei. Damit setzte sich das Finanzamt mit seinen eigenen Entscheidung in den Bescheiden betreffend der A GmbH in Widerspruch, wo sie den entsprechenden Betriebsausgabenabzug ebenfalls verweigert habe, bei

konsequenter Anwendung der genannten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates aber hätte gewähren müssen. Gleiches gelte auch für die Beschwerdeverentscheidungen betreffend der Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2011, 2012 und 2013.

Ad 3.) In der Beschwerdeverentscheidung datiert vom 19. Februar 2015 über die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger **2010** verwies das Finanzamt wiederum auf das Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenats RV/0904-L/12, in welchem das Begehren der Beschwerdeführerin abschlägig beschieden worden sei, weswegen sich auch keine Rechtswidrigkeit des Spruches des Bescheides, welcher nunmehr abgeändert werden solle, erkennen lasse, weswegen die Beschwerde abzuweisen sei.

Bei der Beschwerdeverentscheidung datiert vom 24. Februar 2015 betreffend des Antrages auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheids Gruppe 2010 der Beschwerdeführerin beschränkte sich das Finanzamt darauf, die Begründung des angefochtenen Bescheides zu wiederholen und wies das Beschwerdebegehren dementsprechend ab.

Im Schreiben vom 9. März 2015 stellte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter, der sich auf die ausgewiesene Vollmacht berief, gemäß § 264 BAO den Antrag auf Vorlage der gegenständlichen Beschwerden an das Bundesfinanzgericht und führte dazu aus, dass das Finanzamt die Abweisung der Beschwerden mit der oben genannten Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzamtes begründet habe. Darin sei der Anspruch der Beschwerdeführerin auf Berücksichtigung des jährlich zustehenden Siebtels des Veräußerungsverlustes in Höhe des Großmutterzuschusses deshalb abgelehnt worden, weil eine entsprechende Berücksichtigung bereits auf Ebene der Zwischengesellschaft (A GmbH) möglich sei. Damit setzte sich das Finanzamt mit seinen eigenen Entscheidung in den Bescheiden betreffend der A GmbH in Widerspruch, wo sie den entsprechenden Betriebsausgabenabzug ebenfalls verweigert habe, bei konsequenter Anwendung der genannten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates aber hätte gewähren müssen. Gleiches gelte auch für die Beschwerdeverentscheidung betreffend den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2010.

Ad 1., 2., 3., 4.) Infolge des inzwischen ergangenen Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes (10.03.2016,2 1013/15/0139) forderte das Finanzamt die Beschwerdeführerin mit Ersuchen um Ergänzung datiert vom 18. Juli 2016 im Rahmen des Verfahrens zur Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2013 und Körperschaftsteuer Gruppe 2013 auf, nachzuweisen, dass die bei der Beschwerdeführerin geltend gemachte Wertminderung sich aus dem Umstand ableite, dass jene Gesellschaftsanteile, welche die gruppenzugehörige Muttergesellschaft (A GmbH) ihrerseits an der nicht gruppenzugehörigen Enkelgesellschaft (B GmbH) gehalten habe, eine Wertminderung erfahren hätten. Dabei müsse die Wertminderung jenen Teil der von der Muttergesellschaft aktivierten Anschaffungskosten betreffen, welche aus dem durchgeleiteten Großmutterzuschuss bestehe.

Darauf antwortete die Beschwerdeführerin innerhalb verlängerter Frist mit Schreiben datiert vom 28. September 2016, dass nach ihrer Ansicht die Wertminderung des Beteiligungsansatzes der Muttergesellschaft A GmbH an der (nicht gruppenzugehörigen) Enkelgesellschaft B GmbH außer Zweifel stehe. Diese Beteiligung sei (von der Muttergesellschaft A GmbH) mit Abtretung zum Treuhandvertrag vom 24. Juni 2010 veräußert worden. Im Zuge des Verkaufes habe sich die Beschwerdeführerin verpflichtet, einen nicht rückzahlbaren Großmutterzuschuss in Höhe von € 550.000,00 an die Enkelgesellschaft B GmbH zu leisten, welche in weiterer Folge von der Muttergesellschaft A GmbH auf den Beteiligungsansatz an der Enkelgesellschaft B GmbH aktiviert worden sei, welcher dann unter Berücksichtigung des Zuschusses € 4.613.221,26 betragen habe. Als Abtretungspreis für die Beteiligung seien € 5.000,00 vereinbart worden, woraus sich für die Muttergesellschaft A GmbH ohne Berücksichtigung des Großmutterzuschusses ein Veräußerungsverlust von € 4.058.221,26 ergeben habe.

Die Leistung des Zuschusses von € 550.000,00 sei daher eine Voraussetzung für die Veräußerung der Enkelgesellschaft B GmbH gewesen, da diese ohne den Zuschuss über ein negatives Eigenkapital verfügt hätte. Der Zuschuss habe daher der Herstellung eines positiven Verkehrswertes bzw. der Verlustabdeckung bei der Enkelgesellschaft B GmbH gedient. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes könne es bei Leistungen eines Gesellschafters zur Verlustabdeckung nach Aktivierung der Verlustabdeckungszuschüsse auf dem Beteiligungskonto bereits im Zuwendungsjahr zu einem abzugsfähigen Aufwand kommen. Aus der geringen Höhe des Abtretungspreises und der Notwendigkeit einen Zuschuss zu leisten, damit die Beteiligung an der Enkelgesellschaft B GmbH überhaupt habe verkauft werden können, ergebe sich ohne jeden Zweifel, dass diese Beteiligung eine Wertminderung erfahren habe. Der Teilwert der Beteiligung sei daher weit unter den aktivierten Anschaffungskosten gelegen.

Es werde darauf hingewiesen, dass im Falle von Großmutterzuschüssen auf der Ebene der Muttergesellschaft eine Vermutung bestehe, dass nachfolgende Teilwertminderungen einlagebedingt seien. Eine Teilwertabschreibung sei dann einlagebedingt, wenn dem ein Gesellschafterzuschuss vorausgegangen sei, der mit einem niedrigeren Teilwert in wirtschaftlichen Zusammenhang stehe. Diese Vermutung müsse ebenfalls für Veräußerungsverluste gelten, da diese in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer vorweggenommenen unterjährigen Teilwertabschreibung entsprechen würden. Bei der Muttergesellschaft A GmbH ergebe sich aus dieser Vermutung, welche durch die geringe Höhe des Abtretungspreises bekräftigt werde, gleichfalls die eingetretene Wertminderung an der Beteiligung der Enkelgesellschaft B GmbH, welche anteilig daher auch die von der Muttergesellschaft A GmbH aktivierten Anschaffungskosten betreffe.

Die Wertminderung am Beteiligungsansatz der Muttergesellschaft A GmbH habe sich auch auf den Beteiligungsansatz der Beschwerdeführerin an der Muttergesellschaft A GmbH ausgewirkt.

Die A GmbH sei eine Holdinggesellschaft deren Vermögen sich 2010 aus folgenden Beteiligungen zusammengesetzt habe, nämlich der C GmbH (Buchwert zum 1.1.2010:

€ 1.000.000,00, Buchwert zum 31.12.2010: € 1.000.000,00), der D GmbH (Buchwert zum 1.1.2010: € 835.000,00 Buchwert zum 31.12.2010: € 835.000,00), den Mitgliedern der E-Gruppe, der B GmbH (Buchwert zum 1.1.2010: € 4.063.221,26 - ohne aktivierten Großmutterzuschuss, Buchwert zum 31.12.2010: € 0,00), der F-GmbH (Buchwert zum 1.1.2010: € 1.619,23 Buchwert zum 31.12.2010: € 0,00), der I-GmbH (Buchwert zum 1.1.2010: € 147.932,39 Buchwert zum 31.12.2010: € 0,00) und der G GmbH (Buchwert zum 1.1.2010: € 240.000,00, Buchwert zum 31.12.2010: € 125.000,00).

Die Beteiligungen an der E-Gruppe sei mit dem Abtretungsverträgen vom 24. Juni 2010 veräußert worden. Die verbleibenden Beteiligungsunternehmen hätten die im Folgenden beschriebenen Tätigkeiten ausgeführt.

Die C GmbH habe innerhalb des Konzerns die Funktion einer Inhouse-Bank gehabt und stellte den Konzerngesellschaften Finanzierungen für das operative Tagesgeschäft, Investitions-, Sockel- und Überbrückungsfinanzierung zur Verfügung. Auch könnten die Konzerngesellschaften dort Geld veranlagen. Zum Ausgleich von Forderungen und Verbindlichkeiten innerhalb des Konzerns habe die C GmbH als Verrechnungsstelle gedient. Derivatgeschäfte und Währungskonvertierungen über € 200.000,00 seien vorwiegend durch die C GmbH durchgeführt worden, deren Tätigkeit durch die Beschwerdeführerin gesteuert worden sei. Es sei dabei keine Wertschöpfung mit Gesellschaften außerhalb des Konzerns erfolgt. Daher könne ein Veräußerungspreis zum 31. Dezember 2010 in Form eines marktüblichen Unternehmenswertberechnungsverfahrens für einen am Markt verfügbaren Anteil und somit der stillen Reserven im Anteil an der C GmbH nicht ermittelt werden.

Die D GmbH sei als Zweckgesellschaft für ein kontaminiertes Grundstück gegründet worden und habe zum Zeitpunkt des gewährten Zuschusses an die Gesellschaft B GmbH, keine stillen Reserven enthalten.

An der G GmbH, welche in Österreich Wasseraufbereitungsprodukte vertreibe, halte die Muttergesellschaft A GmbH einen Minderheitenanteil. Dies sei eine kleine Gesellschaft, in welcher zum 31. Dezember 2010 keine stillen Reserven vorhanden gewesen seien, welche den Verlust aus der Veräußerung der B GmbH der daraus entstandenen Teilwertabschreibung der Beteiligung Beschwerdeführerin an der A GmbH hätten kompensieren können.

Daraus folge, dass die Wertminderung der von der Muttergesellschaft A GmbH gehaltenen Beteiligung an der B GmbH in gleicher Weise zu einer Wertminderung der Beteiligung der Beschwerdeführerin als Großmuttergesellschaft an der Muttergesellschaft A GmbH geführt habe.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes an das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2013 und gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2013 schloss sich dieses der zuletzt geschilderten Ansicht der Beschwerdeführerin an.

Mit Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2012 datiert vom 8. September 2017 wurde das Einkommen der J-GmbH mit € 1.138.618,31, mit Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013 datiert vom 14. Mai 2018 das Einkommen der K GmbH mit € 259.751,04, mit Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2012 datiert vom 8. September 2017 das Einkommen der C GmbH mit € 1.203.524,51 und mit Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013 datiert vom 8. September 2017 das Einkommen der J-GmbH mit € 57.155,27 festgelegt.

Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Ad 1., 2., 3., 4.) Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich unmittelbar aus den vorgelegten Akten und dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, welche inhaltlich übereinstimmen.

Danach hat die Beschwerdeführerin der B GmbH einen nichtrückzahlbaren Großmutterzuschuss i.H.v. € 550.000,00 geleistet, damit diese von ihrer 100-prozentigen Muttergesellschaft, der A GmbH am 24. Juni 2010 verkauft habe werden können. Dieser Zuschuss ist von der A GmbH auf dem Beteiligungsansatz an der B GmbH aktiviert und im Zuge der Veräußerung als Buchwertabgang erfasst worden. Die A GmbH gehört zu einer mit Bescheid datiert vom 17. Februar 2006 gebildeten Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988, deren Gruppenträger die Beschwerdeführerin ist. Die B GmbH gehörte dieser Gruppe nicht an.

Aufgrund der geschilderten Konzernstruktur der Beschwerdeführerin und ihrer Tochtergesellschaften stimmen die Beschwerdeführerin und das Finanzamt darin überein, dass das die Zahlung eines Großmutterzuschusses durch die Beschwerdeführerin an die Enkelgesellschaft B GmbH notwendig war, um die Enkelgesellschaft überhaupt verkaufen zu können, da diese zuvor über negatives Eigenkapital verfügt hat und entsprechende Verluste abzudecken waren, was aus dem symbolischen Kaufpreis ersichtlich ist. Da die Muttergesellschaft A GmbH als Holdinggesellschaft nach der vom Finanzamt unwidersprochenen Darstellung der Beschwerdeführerin (siehe oben) nur über Beteiligungen verfügt hat, welche keine stillen Reserven enthielten, welche die Wertminderung im Beteiligungsansatz an der B GmbH hätten kompensieren können, hat sich diese unmittelbar und auch bezogen auf den Großmutterzuschuss auf den Wert der Beteiligung der Beschwerdeführerin A GmbH ausgewirkt.

Da der Inhalt der Akten und auch das Vorbringen der Parteien keinen Zweifel an der Richtigkeit dieser Würdigung haben aufkommen lassen, wird diesem Erkenntnis der im letzten Absatz dargestellte Sachverhalt zugrunde gelegt.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

Ad 1., 2., 3., 4.) Nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 sind bei der Gewinnermittlung Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig.

Entsprechend § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 darf im Fall von Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften bei den Zwischenkörperschaften insoweit der niedrigere Teilwert nicht angesetzt werden, es sei denn, ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einlagen und Ansatz des niedrigeren Teilwertes ist nachweislich nicht gegeben. Dasselbe gilt auch für unmittelbare Einlagen in Zwischenkörperschaften mit nachfolgender mittelbarer oder unmittelbarer Durchleitung an die Zielkörperschaft. Verluste bei einer Zwischenkörperschaft anlässlich der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens der Beteiligung sind im Ausmaß der nicht abschreibbaren Einlagen nicht abzugsfähig.

Liest man diese Bestimmungen wörtlich, wäre daher im gegenständlichen Fall (siehe das Vorbringen der Beschwerdeführerin oben) ein Großmutterzuschuss an eine Enkelgesellschaft im Rahmen der Veräußerung der Enkelgesellschaft mit Verlust innerhalb der Gruppe ohne steuerliche Auswirkung.

Mit genau diesem Problem hat sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 10. März 2016, 2013/15/0139 wie folgt auseinandergesetzt:

" 10 § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 idF BGBl. I vom 4. Juni 2004, Nr. 57, Steuerreformgesetz 2005 - StReformG 2005, lautet:

'3. Im Falle von Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften darf bei den Zwischenkörperschaften insoweit der niedrigere Teilwert nicht angesetzt werden, es sei denn, ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einlagen und Ansatz des niedrigeren Teilwertes ist nachweislich nicht gegeben. Dasselbe gilt auch für unmittelbare Einlagen in Zwischenkörperschaften mit nachfolgender mittelbarer oder unmittelbarer Durchleitung an die Zielkörperschaft. Verluste bei einer Zwischenkörperschaft anlässlich der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens der Beteiligung sind im Ausmaß der nicht abschreibbaren Einlagen nicht abzugsfähig.'

11 § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 in der angeführten Fassung untersagt bei Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften insoweit die steuerliche Berücksichtigung der Teilwertminderung, als der Abschreibungsbedarf in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den geleisteten Einlagen steht. Dies betrifft vor allem so genannte Großmutterzuschüsse, die steuerrechtlich auf jeder Ebene, also auch bei allen Zwischenkörperschaften, den Beteiligungsansatz erhöhen (vgl. VwGH vom 28. November 2001, 99/13/0254, und vom 18. April 2007, 2003/13/0053, VwSlg 8224/F).

12 Stellt sich der Zuschuss als nicht werthaltig heraus, konnte nach der Rechtslage vor dem StReformG 2005 die jeweilige Beteiligung sowohl auf Ebene der zuschießenden Körperschaft als auch auf Ebene der Zwischenkörperschaft steuerwirksam auf ihren jeweiligen niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden (vgl. VwGH vom 19. September 2007, 2004/13/0050; zur Möglichkeit der mehrfachen Berücksichtigung einer Wertminderung auch Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 12 Tz 318; zur

geschichtlichen Entwicklung Lachmayer, Teleologische Reduktion des § 12 Abs 3 Z 3 KStG in der Gruppe?, ÖStZ 2013/178, 95).

13 Mit der durch das StReformG 2005 dem § 12 Abs. 3 KStG 1988 neu angefügten Z 3 sollte verhindert werden, dass die Kaskadenwirkung bei Durchbuchung von Einlagen an mittelbar verbundenen Körperschaften zur steuerlichen Multiplikation der Wirkung von Wertminderungen dieser Beteiligungen im Wege von steuerwirksamen Teilwertabschreibungen führt und zwar unabhängig davon, ob tatsächlich Geldflüsse stattfinden oder nicht (vgl. 451 BlgNR XXII. GP, 30). Eine solche Mehrfachverwertung wird dadurch ausgeschlossen, dass im Fall von Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften bei der Zwischenkörperschaft der niedrigere Teilwert nicht angesetzt werden darf, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass kein Zusammenhang mit der Einlage besteht. Auf der Ebene der Zwischenkörperschaft besteht somit die Vermutung, dass die Teilwertminderung einlagebedingt ist und daher eine Teilwertabschreibung für die Wertminderung der Beteiligung ausscheidet (vgl. Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 12 Tz 319). Die Neuregelung war erstmals bei der Veranlagung für das Jahr 2005 anzuwenden (vgl. § 26c Z 1 KStG 1988).

14 Mit dem StReformG 2005 wurde auch § 9 KStG 1988 neu gefasst. An die Stelle der bisherigen Organschaft trat die so genannte Gruppenbesteuerung, in deren Rahmen die steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften beim Gruppenträger zusammengefasst werden.

15 Gemäß § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988 dürfen auf Gruppenbeteiligungen keine steuerwirksamen Teilwertabschreibungen vorgenommen werden. Die Erläuterungen (451 BlgNR XXII. GP, 26) begründen das Abzugsverbot mit dem Umstand, dass die Verluste der Beteiligungskörperschaft ohnedies bei der beteiligten Körperschaft bzw. letztlich beim Gruppenträger wirksam werden.

16 Dieses Verbot der Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen im ersten Satz des § 9 Abs. 7 KStG 1988 wurde durch das AbgÄG 2004, BGBl. I vom 30. Dezember 2004, Nr. 180, um das Verbot der Abzugsfähigkeit von 'Veräußerungsverluste(n) hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern' erweitert. Nach den Erläuterungen (vgl. 686 BlgNR XXII. GP, 18) sollte mit dieser Änderung ein Veräußerungsverlust aus dem Verkauf einer Beteiligung an einem bisherigen Gruppenmitglied der Teilwertabschreibung gleichgestellt werden, weil in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Veräußerungsverlust einer vorweggenommenen (unterjährigen) Teilwertabschreibung entspricht.

17 Das gruppenbezogene Teilwertabschreibungsverbot des § 9 Abs. 7 KStG 1988 wie auch das einlagebedingte Teilwertabschreibungsverbot des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 wurden - wie dargestellt - mit dem StReformG 2005 eingeführt und traten mit der Veranlagung für das Jahr 2005 in Kraft. Die Ausweitung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 auf Veräußerungsverluste erfolgte zwar erst mit dem (einige Monate später kundgemachten) AbgÄG 2004, trat jedoch ebenfalls mit der Veranlagung 2005 in Kraft und sollte - wie oben dargestellt - wirtschaftlich gleichgelagerte Sachverhalte rechtlich gleichstellen.

18 Die Ausführungen der belangten Behörde, mit Inkrafttreten des AbgÄG 2004 sei eine 'nachträgliche Gesetzeslücke' entstanden, weil in Fällen der Unternehmensgruppe nunmehr beide Gesellschaften - die Zwischenkörperschaft und der Gruppenträger - von der Abschreibung ausgeschlossen worden wären, treffen demnach nicht zu. Dieser Ausschluss erfolgte dem Grunde nach bereits mit dem StReformG 2005, somit schon bei Einführung der Gruppenbesteuerung. Der aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage hervorgehende Telos des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 wird auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung erfüllt.

19 Der angefochtene Bescheid stützt sich weiter auf die Erwägung, dass § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 bereits den Ansatz des niedrigeren Teilwertes ausschließe, während § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988 nur die vorgenommene Teilwertabschreibung steuerneutral stelle. Für den Beschwerdefall kann es nun dahingestellt bleiben, ob § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988 nicht auch dahingehend zu interpretieren ist, dass - aus steuerlicher Sicht - der Ansatz des niedrigeren Teilwertes ausgeschlossen ist. Das Argument der belangten Behörde erweist sich jedenfalls schon deshalb als nicht tragfähig, weil die beiden in Rede stehenden Bestimmungen bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen wirksam werden (vgl. Lachmayer, Teleologische Reduktion des § 12 Abs 3 Z 3 KStG in der Gruppe? ÖStZ 2013/178, 95).

20 Mit der Einführung des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 durch das StReformG 2005 hat sich der Gesetzgeber dafür entschieden, der aus seiner Sicht unerwünschten Kaskadenwirkung infolge der Durchaktivierung von Großmutterzuschüssen dadurch zu begegnen, dass der Wertverlust nur von jener Körperschaft steuerlich verwertet werden kann, welche die Einlage aus ihrem Vermögen tatsächlich geleistet hat. § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 hat zum Ziel, dass im Rahmen einer Kaskade von Beteiligungen die Wertminderung der Beteiligung an einer Untergesellschaft, die von einer (nicht unmittelbar beteiligten) Obergesellschaft ('Großmutter') eine Einlage erhalten hat, nur einmal zu Betriebsausgaben führt, und zwar bei der einlagengewährenden Obergesellschaft und bloß insoweit, als bei der Beteiligung an ihrer unmittelbaren Tochtergesellschaft ein Wertverlust eintritt. Insoweit tritt die Regelung also der mehrfachen Berücksichtigung von Substanzverlusten entgegen (vgl. Marchgraber, Substanzverluste von Beteiligungen, ecolex 2013, 566).

21 § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988 zielt demgegenüber darauf ab, dass in einer Gruppe der Wertverlust der Beteiligung an einem Gruppenmitglied überhaupt nicht zu Betriebsausgaben führt. Den ErlRV (451 BlgNR XXII. GP, 26) zufolge soll dies seinen Grund darin finden, dass Verluste eines Gruppenmitglieds ohnedies bei dem Gruppenträger angesetzt werden (vgl. aber zur Eigenständigkeit des Beteiligungswertes VwGH vom 31. Jänner 1995, 94/14/0171). Das Gesetz stellt allerdings nicht darauf ab, dass ein Gruppenmitglied Verluste erleidet (vgl. Pinetz/Stefaner, in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG2, § 9 Tz 235).

22 Das Konzept des § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988, wonach auf Beteiligungen am Gruppenmitglied steuerlich eine Teilwertabschreibung nicht gewinnmindernd geltend

gemacht werden darf, weil ohnedies das steuerliche Ergebnis des Gruppenmitglieds bei der beteiligten Körperschaft und letztlich beim Gruppenträger wirksam wird, greift im Beschwerdefall - einer nicht gruppenzugehörigen Zielgesellschaft - nicht. Allerdings steht die Bestimmung des § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988 einer Teilwertabschreibung auf Ebene der Zwischengesellschaft (bei ihr liegt keine Beteiligung an einem Gruppenmitglied vor) nicht entgegen. Die Wertminderung geht somit in der Regel in das Ergebnis des Gruppenträgers ein. Lediglich in dem hier vorliegenden Sonderfall, in dem auf der Ebene der Zwischengesellschaft das Verbot des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 greift (einlagebedingte Teilwertabschreibung), finden die entsprechenden Betriebsausgaben im Gruppenergebnis keine Berücksichtigung. Insofern kann von einer vom Gesetzgeber nicht bedachten außergewöhnlichen Konstellation und einer überschießenden Regelung gesprochen werden, die der ratio legis nicht entspricht.

23 Wenn die belangte Behörde dem auf Ebene der Mitbeteiligten - durch teleologische Reduktion des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 - begegnet ist, kann ihr jedoch aus folgender Erwägung nicht gefolgt werden:

24 Bei einer mehrgliedrigen Beteiligungskaskade ist bei jeder Gesellschaft die aktivierte Beteiligung an der jeweiligen Untergesellschaft zu bewerten; der Teilwert ist dabei grundsätzlich durch eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln (vgl. VwGH vom 19. September 2007, 2004/13/0050). Dass dabei die Veränderung des Wertes einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft im Betriebsvermögen der beteiligten Muttergesellschaft auch zu einer Änderung des Wertes der Beteiligung an der Muttergesellschaft im Betriebsvermögen der Großmuttergesellschaft bzw. weiterer übergeordneter Gesellschaften führt, ist keineswegs zwingend. Jedenfalls stimmen die Wertänderungen auf den unterschiedlichen Ebenen der Beteiligungskaskade in der Regel nicht überein.

25 Erfährt nach einem Großmutterzuschuss an die Enkelgesellschaft die im Betriebsvermögen der Muttergesellschaft ausgewiesene Beteiligung an der Tochter eine Minderung des Teilwerts, verbietet die Regelung des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 eine steuerliche Teilwertabschreibung (soweit ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem durchgebuchten Großmutterzuschuss und dem niedrigeren Teilwert gegeben ist); die Großmuttergesellschaft darf eine Teilwertabschreibung der Beteiligung an der Muttergesellschaft nur vornehmen, wenn und soweit diese Beteiligung an der Muttergesellschaft eine Wertminderung erfährt. Es ist kein Grund ersichtlich, dass im hier vorliegenden Fall einer Gruppe zwischen Großmutter- und Muttergesellschaft eine weitergehende steuerliche Teilwertabschreibung zulässig sein sollte, also eine Teilwertabschreibung, die nicht auf die Wertminderung der im Betriebsvermögen der Großmutter ausgewiesenen Beteiligung, sondern auf die Wertminderung der im Betriebsvermögen der Muttergesellschaft ausgewiesenen Beteiligung entfällt.

26 Daher ergibt sich:

Verhindert § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988, dass der Wertverlust an der Zuschuss empfangenden Gesellschaft in das Gruppenergebnis Eingang findet, steht § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988 in systematischer Interpretation der steuerlichen Berücksichtigung des Wertverlustes ihrer Beteiligung bei der zuschussgewährenden Obergesellschaft nicht zur Gänze entgegen.

27 In einem solchen Fall kann der zuschussgewährende Gruppenträger (Großmuttergesellschaft) die Wertminderung seiner Beteiligung an der gruppenzugehörigen Untergesellschaft (Mutter) insoweit steuerlich geltend machen, als der Nachweis erbracht wird, dass diese Wertminderung aus dem Umstand resultiert, dass jene Gesellschaftsanteile, welche die gruppenzugehörige Untergesellschaft (Mutter) ihrerseits an der nicht gruppenzugehörigen Zielgesellschaft hält, eine Wertminderung erfahren haben. Dabei muss die Wertminderung jenen Teil der von der Untergesellschaft (Mutter) aktivierten Anschaffungskosten betreffen, der im durchgeleiteten (Großmutter)Zuschuss besteht. "

Zusammengefasst lässt sich daher sagen, dass § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 verhindert, dass durch den Ansatz des niedrigeren Teilwertes bei Zwischenkörperschaften eine Mehrfachverwertung im Fall von Einlagen (in mittelbar verbundene Zwischenkörperschaften) stattfinden kann. § 9 Abs. 7 KStG 1988 verhindert steuerwirksame Teilwertabschreibungen auf Gruppenbeteiligungen, da Verluste der Beteiligungskörperschaft beim Gruppenträger wirksam werden. Veräußerungsverluste sind seit dem AbgÄG 2004 (Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180/2004) der Teilwertabschreibung gleichgestellt. Insoweit liegt eine nachträgliche Gesetzesänderung nicht vor, weil sowohl das gruppenbezogene Teilwertabschreibungsverbot als auch das einlagenbedingte Teilwertabschreibungsverbot des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG mit der Veranlagung 2005 in Kraft getreten sind, weswegen kein Vorrang des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 gegenüber § 9 Abs. 7 KStG 1988 besteht. Im Fall einer nichtgruppenzugehörigen Gesellschaft, deren Wertminderung nicht in das Gruppenergebnis eingeht, liegt zwar im Zusammenhang mit § 12 Abs. 3 Z 3 KStG eine außergewöhnliche Konstellation und eine überschießende Regelung vor, die dem Zweck der Regelung nicht entspricht. Eine teleologische Reduktion des § 9 Abs. 7 KStG 1988 ist trotzdem nicht zulässig, da es nicht zwingend ist, dass Veränderungen des Wertes einer Beteiligung an der Tochtergesellschaft (im Betriebsvermögen der Muttergesellschaft) auch zu Wertänderungen der Beteiligung an der Muttergesellschaft im Betriebsvermögen der Großmuttergesellschaft führen.

Es ist daher zu untersuchen, inwieweit der Verkauf der Anteile an der B GmbH beim Beteiligungsansatz der Beschwerdeführerin an der A GmbH soweit er auf den Großmutterzuschuss zurückzuführen ist, eine Wertminderung zur Folge hatte.

Wie bereits oben in der Beweiswürdigung dem sich daraus ergebenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt dargestellt, muss diese Frage bejaht werden.

Dementsprechend ist die Wertminderung des Teilwertes der Beteiligung der Beschwerdeführerin an der A GmbH, welche sich aus dem Verkauf und den dazu notwendigen Abdecken der Verluste bzw. dem Auffüllen des negativen Eigenkapitals der B GmbH, soweit er auf den Großmutterzuschuss in Höhe von € 550.000,00 von der Beschwerdeführerin zurückzuführen ist, gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 KStG 1988 zu je einem Siebtel in den Beschwerde Jahren als abzugsfähige Abschreibung auf den Teilwert bei der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen.

Ad. 1., 2., 4.) Daher war den Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger **2011, 2012 und 2013** insoweit stattzugeben und dies bei den Bescheiden Körperschaftsteuer Gruppe 2011, 2012 und 2013 entsprechend zu berücksichtigen, also insoweit die angefochtenen Bescheide abzuändern.

Ad 2., 4.) Bei den Bescheiden Körperschaftsteuer Gruppe 2012 und 2013 waren auch die inzwischen eingetretenen Änderungen bei den Ergebnissen der Gruppenmitglieder zu berücksichtigen, welche ohne Rechtsmittelverfahren inzwischen zu neuen Bescheiden nach § 295 Abs. 1 BAO geführt hätten.

Bei der Körperschaftsteuer Gruppe 2011 hat sich im Zeitraum des Beschwerdeverfahrens keine derartige Änderung ergeben.

Ad 3.) Soweit es die Beschwerde gegen Abweisung der Anträge auf Aufhebung des Feststellungsbescheides Gruppenträger **2010** und auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2010 betrifft, war der Beschwerde stattzugeben. Es treten die Verfahren in den Zustand zurück, in welchen sie sich vor den Sachbescheiden datiert vom 6. Februar 2014 (Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010) und datiert vom 18. Februar 2014 (Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2010) befunden haben.

Für das Erlassen der entsprechenden (neuen) Sachbescheide liegt die Zuständigkeit beim Finanzamt und nicht beim Bundesfinanzgericht.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da in diesem Erkenntnis vollständig der Rechtsansicht im oben zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.03.2016, 2013/15/0139) gefolgt wird und es sich im Übrigen allein auf Beweiswürdigung beschränkt, wurde keine Rechtsfrage berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung dieses Einzelfalles hinausgeht.

Linz, am 10. Juli 2019