



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. RV/0086-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer 1991 vom 6.5.2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

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

Entscheidungsgründe

Die H. AG als Rechtsnachfolgerin der P. AG (in weiterer Folge Bw.) wurde, wie auch andere Unternehmen der H. - Gruppe, abgabenbehördlichen Prüfungen unterzogen, wobei die Veranlagung der Bw. hinsichtlich der Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer 1989 bis 1991 durch das ehemalige Finanzamt für Körperschaften unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte, die mit Berufung angefochten wurden (Körperschaftsteuer 1989-1991). Mit Hauptversammlungsbeschluss der Bw. vom 12.9.1997 wurde die Umwandlung gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf den Gesellschafter H. AG beschlossen.

Am 14. Juni 1993 hat die Bw. beim Finanzamt für Körperschaften berichtigte Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 1990 und 1991 eingereicht. In den berichtigten Erklärungen wurden - bei gleich bleibendem Handelsbilanzgewinn und gleich bleibenden weiteren steuerlichen Zu- und Abrechnungen - zusätzliche Teilwertabschreibungen von S 15 Mio. im Jahr 1990 und S 4 Mio. im Jahr 1991 geltend gemacht. Konkret hat die Bw. - offensichtlich nach Erscheinen des BMF Artikels betreffend die Durchaktivierung von Zuschüssen (SWK 1993, A 1999) – Zuschüsse die von der H. AG (damals Mutter der Bw.) an die S. GmbH (damals Tochter der Bw.) geleistet wurden steuerlich erfolgswirksam geltend gemacht. Die Zuschüsse von S 15 Mio. im Jahr 1990 bzw. S 4 Mio. im Jahr 1991 wurden von der H. AG direkt an die S. GmbH geleistet und waren bei der Bw. nicht aktiviert.

Da auch die H. AG Teilwertabschreibungen aufgrund der beiden Zuschüsse geltend gemacht hat (vgl. Ausweis des Zuschusses der H. AG an die S. GmbH von S 4 Mio. als außerordentlicher Aufwand "Gesellschafterzuschuss S. GmbH" - in der Berufungsschrift der H. AG vom 29.4.1996 bezeichnet als Aktivierung der H. AG auf den Beteiligungsansatz der Bw. und Teilwertabschreibung der Beteiligung an der Bw. in einem weiteren Schritt - sowie eine außerordentliche Abschreibung der Beteiligung an der Bw. in Höhe von S 15 Mio. vgl. Jahresabschluss H. AG zum 31.12.1991, Anhang III, S 32; sowie Anhang III S 4) kam es hinsichtlich dieser Zuschüsse im Ergebnis zu einer Doppelabschreibung im Konzern.

Die von der Bw. in den berichtigten Körperschaftsteuererklärungen 1990 und 1991 geltend gemachten Teilwertabschreibungen wurden im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung hinsichtlich der Jahre 1989 bis 1991 nicht anerkannt. Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 1989 bis 1991 hat die Bw. unter anderem deswegen berufen. Die Berufung gegen die Abgabenbescheide 1989 und 1991 wurde vom Berufungssenat III der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen. Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1990 wurde teilweise Folge gegeben.

Mit Erkenntnis vom 28.11.2001, 99/13/250-7 hat der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat III, vom 28.7.1999, GZ RV/005-11/06/97 (Körperschaftsteuer 1989 bis 1991) hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1991 aufgehoben. Die Beschwerde der Bw. betreffend Körperschaftsteuer 1989 und 1990 (in der berichtigten Körperschaftsteuererklärung 1990 hat die Bw. die letztlich nicht anerkannte Teilwertabschreibung von S 15 Mio. geltend gemacht) wurde als unbegründet abgewiesen. Mit der Frage, ob die Doppelabschreibungen von

Zuschüssen im Konzern zulässig ist oder nicht hat sich der Verwaltungsgerichtshof in Erkenntnis vom 28.11.2001, 99/13/250-7 nicht auseinandergesetzt.

Wie bereits ausgeführt wurde auch die Teilwertabschreibungen, welche die H. AG (damals Mutter der Bw.) aufgrund von Zuschüssen an die S. GmbH (damals Tochter der Bw.) geltend gemacht hat im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung hinsichtlich der Jahre 1989 bis 1991 nicht anerkannt. Die H. AG hat gegen die aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 1989 bis 1991 unter anderem wegen der nicht Anerkennung dieser Teilwertabschreibungen berufen. Die Berufung der H. AG wurde von einem Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland in diesem Punkt abgewiesen.

Mit Erkenntnis vom 28.11.2001, 99/13/254-7 hat der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat III, vom 28.7.1999, GZ RV/008-11/06/97 (Körperschaftsteuer H. AG 1989 bis 1991) hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1991 aufgehoben. In diesem Erkenntnis wird vom VwGH ausgeführt, dass die Zuschüsse der H. AG (Großmutter) an die S. GmbH (Enkelgesellschaft), nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der Bw. (Tochtergesellschaft) darstellen und der Beteiligungsansatz der H. AG an der Bw. zurecht um die 1990 bzw. 1991 gewährten Zuschüsse von insgesamt S 19 Mio. wertberechtigt wurde. Zur Frage, ob die Doppelabschreibung von Zuschüssen im Konzern zulässig ist oder nicht hat sich der Verwaltungsgerichtshof auch im Erkenntnis vom 28.11.2001, 99/13/250-7 nicht geäußert.

In der Entscheidung über die Berufung der Bw. vom 28.7.1999, GZ RV/005-11/06/97 wird vom Berufungssenat III der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland bezweifelt, dass hinsichtlich der Großmutterzuschüsse der H. AG an die S GmbH bei der Bw. überhaupt eine Aktivierung vorzunehmen ist und wurde auf den Seiten 29 bis 32 der Entscheidung umfangreich dargelegt, warum eine Doppelabschreibung im Konzern nicht zulässig ist. Der Berufungssenat kam zum folgenden Schluss: *"Wenn die Rechtsansicht der fiktiven (steuerneutralen) Durchaktivierung der Zuschüsse bei der Mutter bzw. Zwischengesellschaften vertreten und angewandt wird (ungeachtet der Aktivierung bei der Großmutter auf den Beteiligungsansatz der Mutter), können auch eventuelle negative Wertänderungen, soweit sie sich in Höhe der Durchaktivierung bewegen, steuerlich nur erfolgsneutral berichtigt werden"*

Die weiteren Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 28.7.1999, GZ RV/005-11/06/97 sowie in der Gegenschrift zur darauffolgenden Beschwerde der Bw., mit welchen sich der Berufungssenat gegen die Zulässigkeit der Abschreibung des durchaktivierten

Zuschusses auch bei der Bw. wendet, wurden vom Verwaltungsgerichtshof weder im Erkenntnis vom 28.11.2001, 99/13/250-7 noch im Erkenntnis vom 28.11.2001, 99/13/0254-7 beanstandet.

Nachdem die belangte Behörde im weiteren Verfahren bei der Gewährung der Sanierungszuschüsse an die Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes gebunden war, wurde im Einvernehmen und nach einer Besprechung des gegenständlichen höchstgerichtlichen Erkenntnis mit der steuerlichen Vertretung zum Zwecke einer rascheren Erledigung des aufgehobenen Jahres sowie von Folgeberufungsjahren das Finanzamt u.a. angewiesen (vgl. Ritz, BAO², Anmerkung 5 zu § 276 BAO hinsichtlich Zulässigkeit von Berufungsvorentscheidungen, wenn einer Berufung zum Großteil stattgegeben wird und Abgabenrückstände beträchtlich reduziert werden), der Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1991 mit Berufungsvorentscheidung teilweise stattzugeben und die von der Bw. begehrten Teilwertabschreibungen betreffend den Beteiligungsansatz S. GmbH in Höhe von S 38 Mio. (Großmutterzuschuss Bw. – P. GmbH) sowie die Teilwertabschreibung / Verlustabdeckung betreffend DPC GmbH (S 3,56 Mio., ursprünglich als alinearer Zuschuss gewertet) zu gewähren.

Im Parallelverfahren betreffend die H. AG wurden im Sinne des höchstgerichtlichen Erkenntnisses vom 28. November 2001, Zl. 99/13/0254, die Anweisung erteilt, den Beteiligungsansatz der H. AG an der Bw. um die Zuschüsse die von der H. AG in den Jahren 1990 (S 15 Mio) und 1991 (S 4 Mio.) an die S. GmbH geleistet wurden im Jahr 1991 zu berichtigen und den sich aufgrund der Teilwertabschreibungen ergebenden Aufwand von S 19. Mio. auch steuerlich zu berücksichtigen.

Streitpunkt im nunmehrigen Verfahren sind wiederum die von der Bw. in den berichtigten Körperschaftsteuererklärungen 1990 und 1991 zusätzlich beantragten fiktiven Teilwertabschreibungen von S 15 Mio. (1990) und S 4 Mio. (1991). Während sich die Abgabenbehörde durch die höchstgerichtliche Entscheidung bestätigt sieht, dass die streitgegenständlichen Doppelabschreibungen von Zuschüssen im Konzern nicht zulässig sind (die diesbezügliche Beschwerde der Bw. betreffend das Jahr 1990 wurde vom VwGH mit Erkenntnis vom 28.11.2001, 99/13/250-7 als unbegründet abgewiesen, die Ausführungen des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland zur Nichtzulässigkeit der Doppelabschreibungen blieben unbeanstandet), reklamiert die Bw. die mangelnde Umsetzung des VwGH- Erkenntnisses im Ersatzbescheid und sieht sich, wie sie bereits in der Besprechung des gegenständlichen höchstgerichtlichen Erkenntnisses in der

Finanzlandesdirektion vorbrachte, ihrerseits betreffend der Zulässigkeit der Doppelabschreibungen bestätigt.

Abweichend zum bisherigen Verfahren werden von der Bw. die in den berichtigten Körperschaftsteuererklärungen 1990 (S 15 Mio.) und 1991 (S 4 Mio.) geltend gemachten Teilwertabschreibung nunmehr zur Gänze im Jahr 1991 begehrt.

Zusammenfassend führt die Bw. in Ihrem Vorlageantrag vom 4. Juni 2002 folgendes aus:

Wenn der VwGH einer Bescheidbeschwerde stattgegeben habe, seien die Verwaltungsbehörden gemäß § 63 Abs 1 VwGG verpflichtet, in dem betreffend Fall mit den ihnen zu Gebot stehenden Mitteln unverzüglich den der Rechtsauffassung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen. Dies sei durch die BVE vom 6. Mai 2002 nicht vollständig geschehen. Die FLD vertrat in der behobenen Berufungsentscheidung und im Beschwerdeverfahren die Auffassung, dass Großmutterzuschüsse auf Ebene der Zwischengesellschaft nicht zu aktivieren seien. Mangels Anschaffungskostencharakter sei eine Teilwertabschreibung des Beteiligungsansatzes der S. GmbH in Höhe der von der H. AG geleisteten Großmutterzuschüsse versagt worden. Diese Ansicht sei offensichtlich im Ersatzbescheid der 1. Instanz aufrecht erhalten worden, der auf Anweisung der FLD ergangen sei.

Nach der Rechtsprechung, nach hA in der Fachliteratur und Erlässen (VwGH 10.12.1991, 89/14/0064, Bertl/Hirschler, RWZ 1998, 138 ff, BMF 8.1.1993, SWK 1193, AI 199, KStR 2001, Rz. 690, BMF-Erlass zur Einlagenrückzahlung, AÖF 1998/88, Pkt 2.2.2.) sei die Gewährung eines Großmutterzuschusses als Doppeleinlage iSd § 8 Abs 1 KStG, d.h. als Einlage der Großmuttergesellschaft (H AG) in Ihre Tochtergesellschaft (Bw.) und in der Folge als Einlage in die Enkelgesellschaft (S. GmbH) zu behandeln. Eine von der hA und bisheriger Judikatur abweichende Beurteilung sei dem nunmehrigen VwGH-Erkenntnis zur KSt 1989 bis 1991 in keiner Weise zu entnehmen.

Die Zuschüsse der Bw. an die S. GmbH seien laut VwGH in voller Höhe als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung an dieser Gesellschaft zu aktivieren. In den zu aktivierenden Zuschüssen der Bw. seien die mittelbaren Einlagen der H. AG selbstverständlich mitumfasst. Wenn der VwGH daher hervorhebe, dass auch alineare Zuschüsse in voller Höhe aktivierungspflichtig seien, dann setze dies wohl die Durchaktivierung des einzigen alinearen Großmutterzuschusses an die S. GmbH voraus, zumal die Bw. an der S. GmbH im Jahr 1990 zu 90 % und ab Mitte 1991 zu 100 % beteiligt gewesen sei.

Hinsichtlich der begehrten Teilwertabschreibung habe der VwGH festgehalten, dass der Steuerpflichtige ein nach wissenschaftlichen Methoden erstelltes Bewertungsgutachten betreffend den Wert der S. GmbH zum 31. Dezember 1991 vorgelegt habe und der niedrige Teilwert der Beteiligung zum 31. Dezember 1991 damit in ausreichender Weise nachgewiesen worden sei.

In ihrer Berufungsschrift und Stellungnahmen brachte die Bw. betreffend ihre Beteiligung an der S. GmbH (bis 1991: M. GmbH) zusammenfassend folgendes vor:

Die S. GmbH beschäftige sich mit dem PC-Handel für den Konzern und Dritte und der Installierung von speziellen EDV-Applikationen für Apotheken. Daneben werde versucht, durch die Entwicklung von EDV-Lösungen für andere Branchen ein neues Standbein aufzubauen. Keines der Projekte sei trotz hoher Entwicklungskosten erfolgreich abgeschlossen worden. Die H. AG als Mehrheitsgesellschafter der Bw. habe die verbleibende Überschuldung von TS 14.957,00 der S. GmbH mit einem Zuschuss von TS 15.000 abgedeckt. Im Geschäftsjahr 1991 habe die S. GmbH zur Abdeckung der Überschuldung zwei weitere Zuschüsse in Höhe von insgesamt TS 42.000 erhalten, nämlich TS 4.000 von der H. AG sowie TS 38.000 von der Bw. Die Zuschüsse der H. AG an die S. GmbH in Höhe von TS 15.000 im Jahre 1990 sowie TS 4.000 im Jahre 1991 seien bei der Bw. bilanziell nicht erfasst worden. Durch die Abgabe berechtigter Steuererklärungen für 1990 und 1991 sei der Rechtsansicht des BMF folgend, die Aktivierung der Zuschüsse mit anschließender Teilwertabschreibung vorgenommen worden. Durch die Zuschüsse der Bw. und der H. AG seien die Verluste der S. GmbH aus dem EDV-Geschäft abgedeckt worden. Die Bw. als börsennotierte Gesellschaft sowie die H. AG als Konzern-Muttergesellschaft wollten die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über die S. GmbH verhindern, da ansonsten mit erheblichen Problemen für die finanzielle Beurteilung und den Ruf des Konzerns sowie mit Haftungsfolgen des Gesellschafters wegen Insolvenzverschleppung zu rechnen wäre. Die Zuschüsse dienten allein dazu, einen Konkurs der S. GmbH abzuwenden und führten zu keiner Sanierung der Gesellschaft im Sinne einer Rentabilitätsverbesserung. Ohne Zuschussgewährung hätte die S. GmbH zum 31. Dezember 1991 eine Überschuldung von TS 54.565 ausgewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Frage, ob die von der Bw. in den berechtigten Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 1990 und 1991 zusätzlich begehrten Teilwertabschreibungen von S 15 Mio. (1990) und S 4 Mio. (1991) zulässig sind oder nicht. Die Teilwertabschreibungen wurden begehrt, weil die direkt geleisteten Großmutterzuschüsse der H. AG (damals Mutter der Bw.) an die S

GmbH (damals Tochter der Bw.) fiktiv durchaktiviert wurden. Während sich die Abgabenbehörde durch die höchstgerichtliche Entscheidung bestätigt sieht, dass die streitgegenständlichen Doppelabschreibungen von Großmutterzuschüssen im Konzern nicht zulässig sind reklamiert die Bw. die mangelnde Umsetzung des VwGH- Erkenntnisses im Ersatzbescheid und sieht ihrerseits die Zulässigkeit der begehrten Doppelabschreibung durch den Verwaltungsgerichtshof bestätigt.

Abweichend zum bisherigen Verfahren werden die in den Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 1990 (S 15 Mio.) und 1991 (S 4 Mio.) begehrten Teilwertabschreibungen nunmehr zur Gänze (S 19 Mio.) im Jahr 1991 geltend gemacht.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Gemäß § 12 Abs. 2 KStG i. d. g. F. dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrungen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG ist der Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z.B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.

Die Spezialvorschrift des § 8 Abs 1 KStG verdrängt die Einlagenregelung des § 4 Abs 1 EStG 1988 nicht. § 4 Abs 1 EStG 1988 ist daher bei Körperschaften prinzipiell anwendbar (vgl. Bauer-Quanschnigg: Die Körperschaftsteuer 1988, Anmerkungen 3 und 17 zu § 8 KStG 1988).

Die Zuführung von Mitteln an die Gesellschaft durch den Gesellschafter ist grundsätzlich als Einlage anzusehen, die beim Gesellschafter als eine Form der Verwendung seines Einkommens steuerneutral ist und im Falle der Zugehörigkeit der Gesellschaftsbeteiligung zu

einem Betriebsvermögen im Wert dieser Beteiligung aktiviert ausgewiesen werden muss (vgl. VwGH vom 29.4.1992, 90/13/0228/0229 und die dort zitierte Vorjudikatur). Lehre und Rechtsprechung gehen davon aus, dass Großmutterzuschüsse auf die Beteiligung der Zwischengesellschaft (Muttergesellschaft) steuerlich zu aktivieren sind.

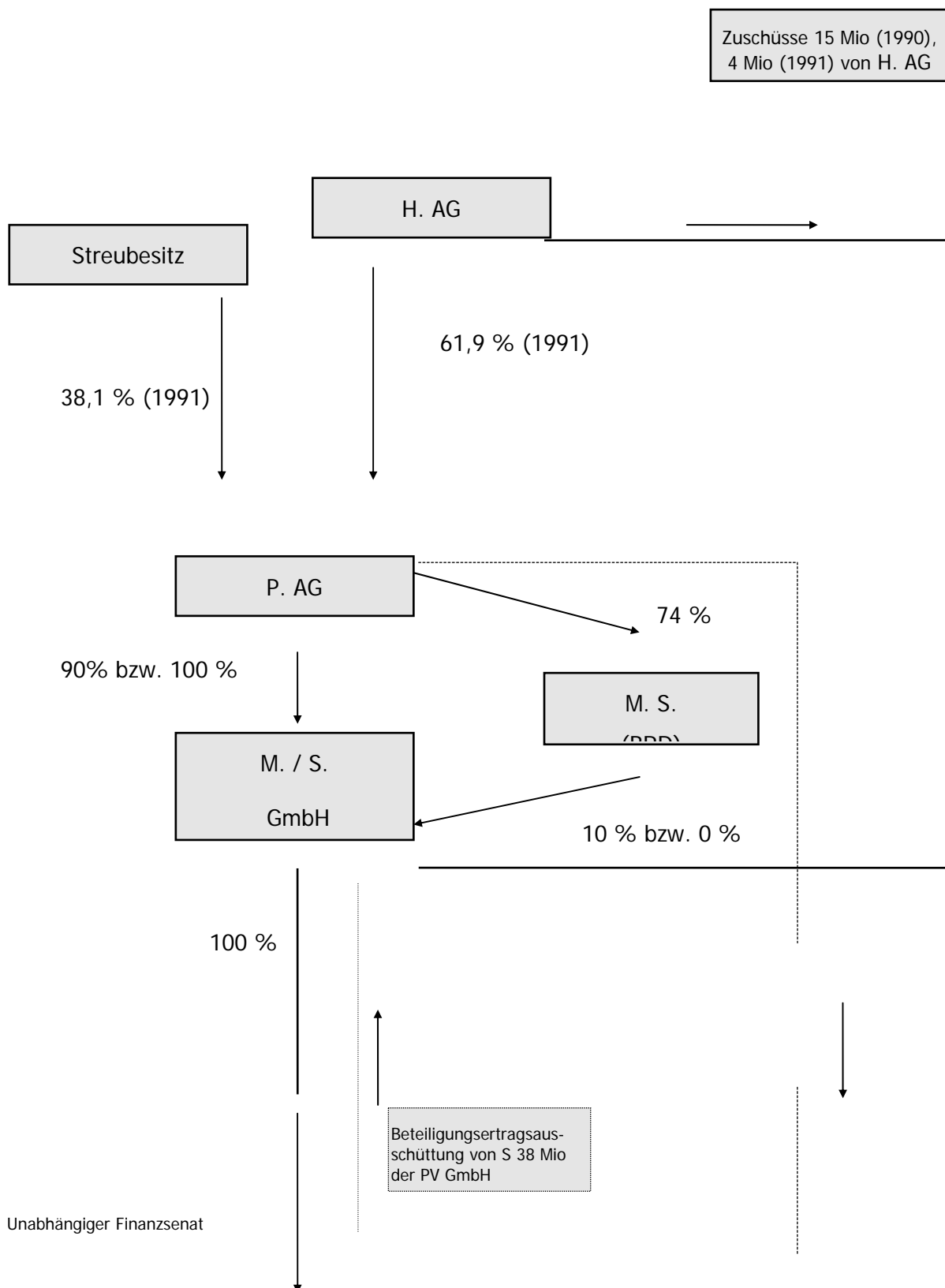
Das KStG 1988 ist vom Grundgedanken der Einfachbesteuerung geprägt. Im Gegensatz zum Handelsrecht hat das Steuerrecht teilweise andere Intentionen (z.B. den Grundsatz der Sphärentrennung, objektive Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen), wodurch gesellschaftlich veranlasste Vermögensmehrungen nicht in die Steuerpflicht führen sollen.

Aufwendungen des (selbst leistenden) Gesellschafters zur Abwendung des Konkurses der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht und ähnliche Leistungen kommen prinzipiell als nachträgliche Anschaffungskosten in Betracht. Zuschüsse einer Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft sind auf die Beteiligung zu aktivieren. Dies gilt für Zuschüsse jeder Art, somit auch für Zuschüsse zur Verlustabdeckung oder Sanierungszuschüsse.

Die gewährten Zuschüsse stellen sich wie folgt dar (ident mit Schaubild A auf S 17 der Entscheidung RV/005-11/06/97):

Schaubild A: Zuschüsse

(Berufungswerberin = P. AG)





Betreffend der mittelbaren Zuschüsse bei der Bw. (Großmutterzuschüsse H. AG an die S. GmbH in Höhe von S 15 Mio. (1990) und S 4 Mio. (1991)) ist der unabhängige Finanzsenat der Rechtsansicht, dass die von der Bf. begehrte Teilwertabschreibungen aus folgenden Gründen steuerlich wirksam nicht möglich sind:

Ad "Teilwertabschreibungen":

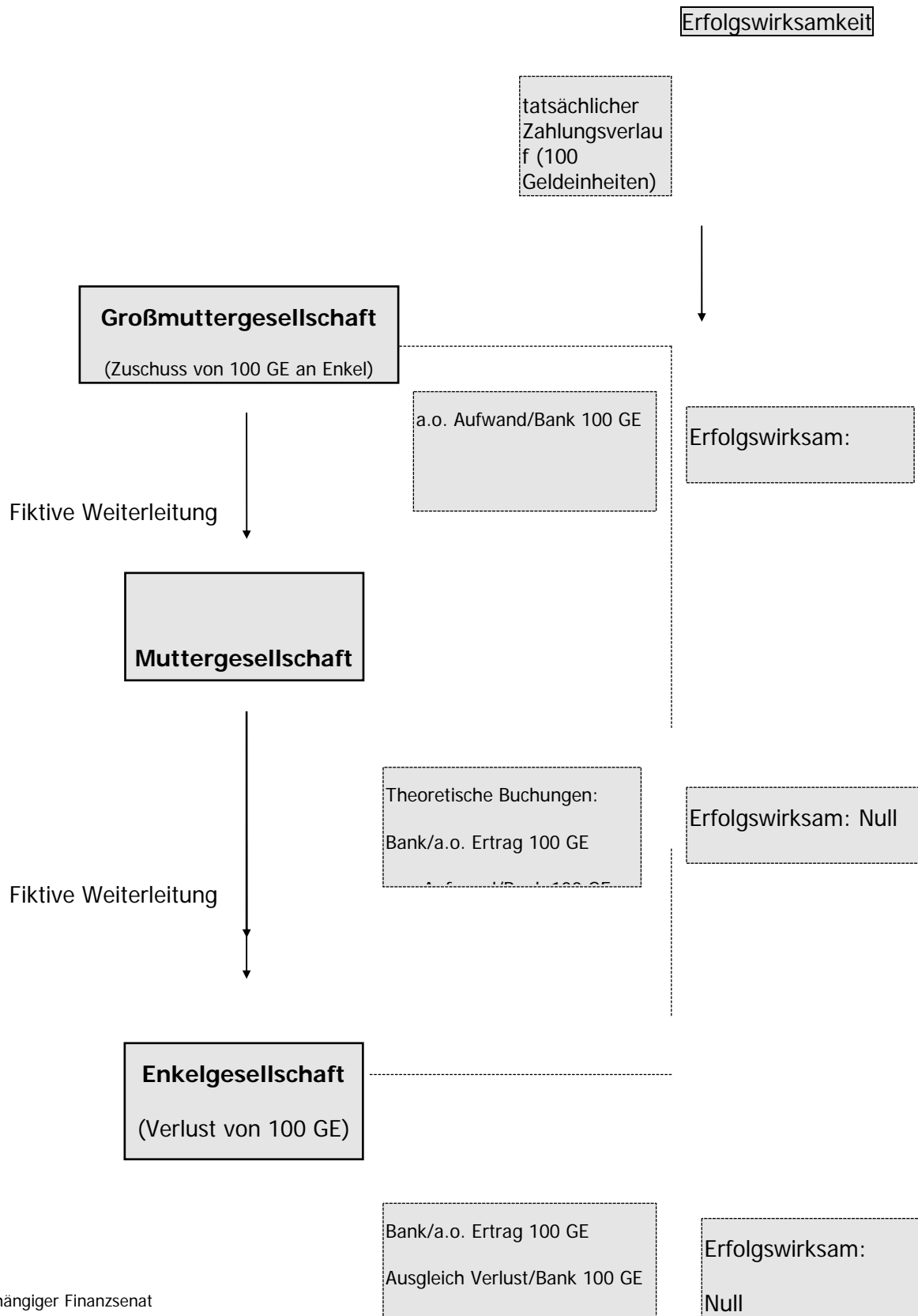
- Wenn die Rechtsansicht der fiktiven (steuerneutralen) Durchaktivierung der Zuschüsse bei der Mutter bzw. Zwischengesellschaften vertreten und angewandt wird (ungeachtet der Aktivierung bei der Großmutter auf den Beteiligungsansatz der Mutter), können auch eventuelle negative Wertänderungen, soweit sie sich in Höhe der Durchaktivierung bewegen, steuerlich nur erfolgsneutral berichtigt werden. Für die ersichtlich gemachte Durchaktivierung spräche theoretisch, dass das Instrument der "Einlage" im Ertragsteuerrecht allenfalls zur besseren Abgrenzung und Kontrolle von betrieblichen und gesellschaftlich veranlassten Vermögensveränderungen (Vermögenszu- und abflüsse) dienen würde.
- Eine Veräußerung einer Beteiligung ist im Sinne der VwGH-Judikatur vom 10.12.1991, 89/14/0064, genauso steuerpflichtig, wie auch eine Wertminderung der Beteiligung steuerlich zu berücksichtigen ist. Im Falle der jeweiligen (steuerneutralen) Erhöhung des Beteiligungsansatzes (Erhöhung der Buchwerte) in der Unternehmensgruppe bzw. der Durchaktivierung würde die Vorgangsweise der Durchaktivierung eine Vermeidung von Veräußerungsgewinnen (Veräußerungserlös abzüglich fiktiv höherer Buchwert = Saldo Null) der Beteiligungen der Mutter (bzw. der Zwischengesellschaften) zur Folge haben und die Steuerpflicht von an sich stillen Reserven vermeiden, die durch die Zuschussgewährung der Großmutter an die Enkeltochter bei der Mutter (bzw. bei den Zwischengesellschaften) entstanden sind. D.h. durch die fiktive Aktivierung der zusätzlichen Beteiligung würde faktisch bei der Mutter bei einem Veräußerungs- bzw. Verwertungsvorgang keine Steuerpflicht der Beteiligung an der Tochter- bzw. Enkelgesellschaft entstehen, ohne dass die Mutter (Zwischengesellschaft) eine Handlung im Sinne einer geldwerten Anstrengung zur Beteiligungserhöhung (vergleichbar mit der indirekten Erhöhung von Beteiligungen durch Kurswerterhöhungen von Gesellschaftsanteilen am Wertpapiermarkt) gesetzt hat. Da steuerlich wirksame Veräußerungsgewinne nicht anfallen würden, kann auch eine steuerwirksame Teilwertabschreibung nicht geltend gemacht werden.
- Die in der Berufungsentscheidung vom 28. Juli 1998 vertretene Ansicht (vgl. Berufungsentscheidung S 26), dass bei einer Teilwertminderung der Beteiligung an der Enkel-

gesellschaft, die Verluste der Obergesellschaft (Großmutter) nicht ident mit jenen der Zwischengesellschaft (Mutter) sein müssen, ist zwar aufgrund der sonstigen Tätigkeiten und Beteiligungen der Zwischengesellschaften wirtschaftlich betrachtet zweifelsohne richtig. Problematisch wird dies aber im Falle der bisherigen Aktivierungspraxis, da Lehre und Rechtsprechung vom theoretischen Denkmodell ausgehen, dass Großmutterzuschüsse auf die Beteiligung der Zwischengesellschaft (Muttermgesellschaft) (voll) zu aktivieren sind. Im Falle des Großmutterzuschusses ist nämlich die Besonderheit zu beachten, dass die Leistung unmittelbar an die Enkelgesellschaft erbracht wird, an der jedoch keine unmittelbare Beteiligung besteht, sodass auch keine nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten an dieser Beteiligung bestehen können. Sollte daher keine Aktivierung bei einem anderen Vermögensgegenstand möglich sein, müsste der Zuschuss sofort als Aufwand erfasst werden (und zwar nur einmal im Konzern). Durch den gesellschaftsrechtlichen Zuschuss, der ohne Gegenleistung an die Enkelgesellschaft gewährt wird, kann sich als Reflexwirkung eine Erhöhung des Beteiligungswertes an der unmittelbaren Tochtergesellschaft ergeben, wobei sich aber in der Praxis dieser Beteiligungswert faktisch nie in identer Höhe im Vergleich zum Zuschuss entwickeln wird. Soweit die Zwischengesellschaft (Muttermgesellschaft) keine stillen Reserven aufweist, wäre die Beteiligung an der Muttermgesellschaft aufgrund der bisherigen Aktivierungspraxis abzuwerten. Jede weitere, zusätzliche fiktive Aktivierung im Unternehmensverbund würde zwangsläufig früher oder später ungerechtfertigte doppelte oder mehrfache Teilwertabschreibungen im Verbund auslösen (wobei diese nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates als nicht erfolgswirksam zu behandeln sind, zumal sich u.a. auch bei Nichtaktivierung ein Aufwand nur bei der Großmuttermgesellschaft, somit nur einmal im gesamten Konzern ergeben würde). Wenn man den Rückschluss aus obiger Überlegung im Falle einer (Zuschuss-) Aktivierung im Unternehmensverbund mit der Möglichkeit allfälliger steuerlich wirksamer Abschreibungen auf jeder Ebene ziehen würde, dürften auch gewinnneutrale Aktivierungen bei der Obergesellschaft betraglich nicht ident mit jenen Aktivierungen der Zwischengesellschaft sein, wobei die einmalige aktivierbare und abschreibbare Zuschusshöhe von 100 % im Unternehmensverbund insgesamt nicht überschritten werden dürfte. Dies bedeutet aber, dass man von der derzeitigen (vollen) Aktivierungspraxis auf den Beteiligungsansatz der Zwischengesellschaft abgehen und eine Aufteilung innerhalb der verbundenen Unternehmen vornehmen müsste, welches die Komplexibilität der Abwicklung solcher Zuschüsse erheblich erhöhen würde und allenfalls in der praktischen Umsetzbarkeit auch scheitern würde.

- Um die Auswirkungen eines Vorganges zu erforschen, ist es notwendig, allfällige sonstige Einflussparameter, die ein Ergebnis verfälschen, auszuschalten und den eigentlichen Problemkreis zu isolieren. Um den Problemkreis Großmutterzuschuss näher zu beleuchten ist es somit notwendig, in theoretischer Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die Zwischengesellschaft (Mutter) keine sonstige Tätigkeit ausübt, weder ein positives, noch negatives Vermögen aufweist, ihr Beteiligungsansatz bei der Großmuttergesellschaft sich auf 0 Geldeinheiten beläuft und das Umfeld sich nicht verändert (*ceteris paribus*). Ausgangsbasis ist ein direkt von der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft geleisteter, nicht rückzahlbarer Großmutterzuschuss von 100 Geldeinheiten zur Deckung eines Verlustes von 100 Geldeinheiten der Enkelgesellschaft (vgl. folgende Schaubilder 1 und 2). Ziel ist die Feststellung der Erfolgswirksamkeit der Weiterleitung von Zuschüssen. Ein eigenes Konto "Konzernbeteiligung" wird eingeführt (Schaubild 2). Steuerliche und handelsrechtliche Vorschriften (z.B. körperschaftsteuerrechtliche Einlage gemäß § 8 Abs. 1 KStG, Buchung auf Kapitalrücklage) werden bei den Schaubildern vorerst außer acht gelassen.

Schaubild 1: Großmutterzuschüsse

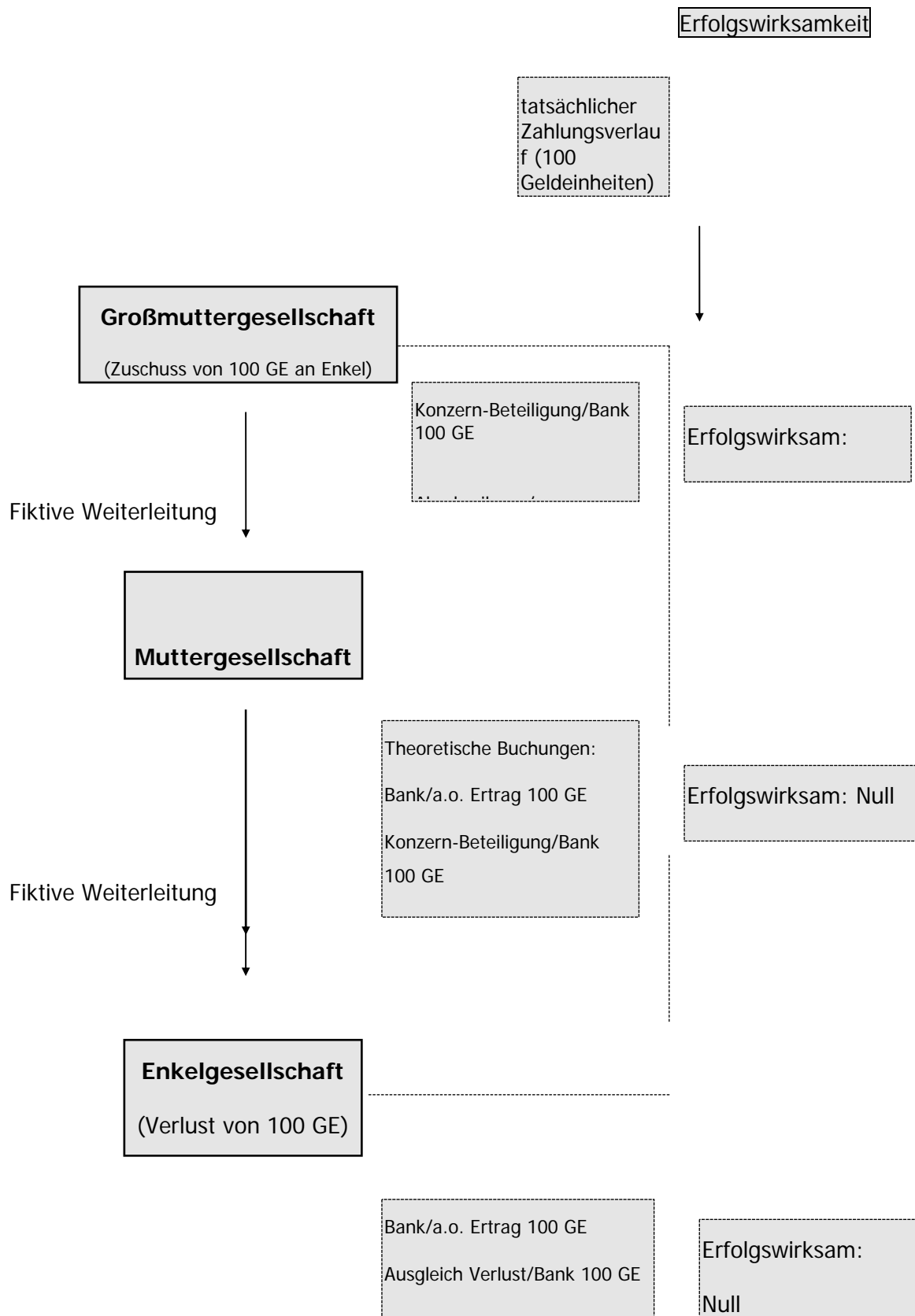
(Auswirkungen - vereinfachte Darstellungsweise ohne Aktivierungen)



Ergebnis: Erfolgswirk-
samer Gesamtverlust im
Konzern von 100 GE.

Schaubild 2: Großmutterzuschüsse

(Auswirkungen - vereinfachte Darstellungsweise unter Einführung eines Beteiligungskontos)



Ergebnis: Erfolgswirk-
samer Gesamtverlust im
Konzern von 100 GE.

Schaubild 1 (Großmutterzuschüsse - vereinfachte Darstellungsweise ohne Aktivierungen) zeigt, dass bei Durchbuchung eines Großmutterzuschusses an eine Enkelgesellschaft nur insgesamt ein erfolgswirksamer Gesamtverlust im Konzern von 100 Geldeinheiten entstehen kann. Auf Ebene der Muttergesellschaft (Zwischengesellschaft) ergibt sich bei fiktiver Weiterleitung des Zuschusses keine Erfolgswirksamkeit. Die mangelnde Erfolgswirksamkeit und der Durchlaufercharakter zeigt sich noch stärker bei der Muttergesellschaft im Falle einer Verkürzung der Buchung bei der Muttergesellschaft auf Bank/Bank 100 Geldeinheiten zur fiktiven Weiterleitung des Großmutterzuschusses.

- Schaubild 2 (Großmutterzuschüsse - vereinfachte Darstellungsweise unter Einführung eines Beteiligungskontos) zeigt, dass sich selbst bei Einführung eines zusätzlichen Beteiligungskontos nichts am erfolgswirksamer Gesamtverlust im Konzern von 100 Geldeinheiten ändern kann. Bei der Buchung Konzern-Beteiligung/Bank handelt es sich lediglich um einen nicht erfolgswirksamen Aktivtausch. Der a.o. Ertrag wird durch die Abschreibung auf die Konzernbeteiligung ausgeglichen, die dem Abgang des Zuschusses an die Enkelgesellschaft entspricht.
- Gesellschafterzuschüsse sind bei den empfangenden Kapitalgesellschaften als körperschaftsteuerrechtliche Einlagen gemäß § 8 Abs. 1 KStG steuerneutral. Bei dem u.a. im Schaubild 2 bei der Muttergesellschaft (Zwischengesellschaft) ausgewiesenen a.o. Ertrag von 100 GE handelt es sich um eine steuerneutrale körperschaftsteuerrechtliche Einlage der Großmuttergesellschaft bei der Muttergesellschaft. Bei dem aufgrund der fiktiven Durchbuchung des Zuschusses entstehenden a.o. Aufwand (Schaubild 1 - korrespondierend mit der "Abschreibung des Konzernbeteiligungsansatzes" der Mutter an der Enkelgesellschaft - Schaubild 2) handelt es sich somit um nichts anderes als um das Gegenstück zur steuerneutralen körperschaftsteuerrechtlichen Einlage, somit einer steuerneutralen Weiterleitung und Entnahme der steuerneutralen Einlagen, einer Art Einlagenabstockung in Richtung Enkelgesellschaft. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht.
- Was einer Kapitalgesellschaft (Muttergesellschaft) im Wege einer Einlage (von der Großmutter) zugeführt wird, führt bei ihr (Muttergesellschaft) nicht zur Ertragsbesteuerung. Beim Gegenstück im vorliegenden Fall in Form von Kapitalweiterleitungen bzw. Einlagenabstockung in Richtung Enkelgesellschaft handelt es sich um nichtsteuerbare Vermögensabflüsse bei der Muttergesellschaft. Die Muttergesellschaft (Zwischengesellschaft) hat ihren, durch eine allfällige "Durchaktivierung" erhöhten Beteiligungsansatz an der Enkel-

gesellschaft somit steuerneutral abzustocken. Für eine steuerwirksame Abschreibung besteht keine Veranlassung, auch wenn die Bw. die Bezeichnung "Teilwertabschreibung" gewählt hat.

Ad "Aktivierungen":

- Hinsichtlich Aktivierung von Gesellschafterzuschüssen wurde die von der Bw. mehrmals ins Treffen geführte Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen veröffentlicht (BMF vom 8.1.1993, vgl. SWK vom 20. März 1993, A 199), dass ein von einer Großmutter unmittelbar gewährter Zuschuss (vorbehaltlich einer wirtschaftlichen Begründung für diese Vorgangsweise) ertragsteuerlich unabhängig vom Zahlungsfluss als Doppeleinlage im Sinne des § 8 Abs 1 KStG 1988 zu verstehen sei. Bei der zuschussgewährenden Großmuttergesellschaft liege daher steuerlich ein Fall der Aktivierung der Zahlung auf die Beteiligung an der Tochtergesellschaft und bei letzterer ein steuerfreier Vermögenszugang (Buchung auf Rücklage) vor. Die Tochtergesellschaft habe gleichzeitig durch die Weitergabe des Zuschusses steuerlich eine Aktivierung auf die Beteiligung an ihrer Tochtergesellschaft (Enkelgesellschaft) vorzunehmen, bei letzterer liege erneut ein steuerneutraler Vermögenszugang vor. Diese Rechtsansicht betreffend der Durchaktivierung wurde mittlerweile auch in die Körperschaftssteuer Richtlinien 2001 aufgenommen (RZ 690). Eine Aussage zur Zulässigkeit von (steuerlich wirksamer) Teilwertabschreibungen aufgrund solcher fiktiven gewinnneutralen Zweitaktivierungen wurde nicht getroffen. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates lagen im vorliegenden Fall hinsichtlich der nachträglichen Einstellungen von Teilwertabschreibungen in die berichtigten Körperschaftsteuererklärungen 1990 und 1991 und hinsichtlich der Art der Abwicklung bzw. des Flusses betreffend der Großmutterzuschüsse steuerliche Gründe bzw. keine (vergleichsweise vom gegenständlichen Erlass geforderten) wirtschaftliche Begründung für eine "Aktivierung" vor (Ersparnis der Gesellschaftssteuer, Möglichkeit von (Doppel-) Teilwertabschreibungen im Konzern).
- Erhöht sich der Beteiligungswert nach dem Erwerb, lässt das EStG 88 im Rahmen des Bilanzsteuerrechts eine Zuschreibung nur nach Abschreibungen zu. Obergrenze sind nach § 6 Z 2 EStG 1988 die historischen Anschaffungskosten. Stille Reserven, die durch diese Begrenzung entstehen, können erst bei der Realisierung (d.h. bei einem steuerwirksamen Beteiligungsabgang) aufgedeckt werden. Von der erwähnten Bewertungsobergrenze nicht betroffen sind weitere Anschaffungsvorgänge auf die Beteiligung, die den Beteiligungsansatz erhöhen. Zu den Anschaffungskosten gehören prinzipiell alle mit dem Anschaffungsvorgang verbundenen Aufwendungen um einen Vermögensgegenstand zu erwerben (vgl. auch § 203 Abs 2 HGB). Die steuerliche Behandlung von fiktiven

Zuschüssen als Einlage im Sinne des § 8 Abs 1 KStG 1988 bei der Zwischengesellschaft und (fiktive) Wiedereinlage dieser in die Enkelgesellschaft im Falle der Durchaktivierung basiert prinzipiell auf § 6 Z 14 EStG 1988. Allerdings mangelt es an einer anschaffungskostenorientierten Werterhöhung der Beteiligung der Enkelgesellschaft bei der Zwischengesellschaft (Mutter), da keine Anschaffungskosten im eigentlichen Sinne durch die Zwischengesellschaft (Mutter) vorliegen und die Werterhöhung der Beteiligung bei der Zwischengesellschaft nur eine reflexartige, durchlauferähnliche Folge des Zuschusses der Großmutter an die Enkeltochter ist. Nach Baumann (vgl. Baumann: Geschwister-Großmutterzuschüsse, SWK 12/1993, S 258 f) entfällt daher bei der Zwischengesellschaft jede Buchung, da es an einer direkten Vermögenszuwendung fehlt. Die Großmutter hat den Großmutterzuschuss lediglich auf die Beteiligung der Mutter zu aktivieren. Der Großmutterzuschuss ist bei der Enkelin als Einlage steuerneutral gegen die freie Rücklage zu buchen.

- Bei Durchaktivierung der Beteiligungen in der Unternehmensgruppe werden durch einen einzigen Zahlungsfluss mehrere (steuerneutrale) Aktivierungen verursacht. Ein eventuelles Absinken der jeweiligen (erhöhten) Beteiligungswerte könnte, soweit man dem Begehren der Bw. folgen würde, mehrere betragsmäßig idente oder ähnliche Teilwertabschreibungen in der Unternehmensgruppe auslösen, die die vormaligen zusätzlichen (steuerneutralen) Aktivierungen ganz oder teilweise wiederum beseitigen. D.h. bei einem einzigen (steuerneutralen) Zahlungsfluss von 100 Geldeinheiten einer Urgroßmuttergesellschaft an ihre Enkeltochter und der (steuerneutralen) Durchaktivierung dieses Zuschusses auf allen Stufen (bei Unterstellung einer jeweils 100 prozentigen Beteiligung "Urgroßmutter - Großmutter - Mutter - Tochter - Enkeltochter") könnten somit (faktisch systemwidrige) steuerlich erfolgswirksame Aufwendungen in Form von Teilwertabschreibungen in Höhe von mehreren 100 Geldeinheiten verwirklicht werden. Dementsprechend wurde sowohl bei der Mutter (Bw.), als auch bei der Großmutter (H. AG) begehrt, aufgrund des Großmutterzuschusses Teilwertabschreibungen in quasi doppelter Höhe im Gegensatz zur tatsächlichen, einmaligen (steuerneutralen) Zuschussleistung im Konzern steuerwirksam geltend zu machen.
- Bei einer mehrstufigen Unternehmensgruppe führt diese Vorgangsweise zu multiplen Teilwertabschreibungen in der Unternehmensgruppe. Die Grundsätze der Einmalbesteuerung, der objektiven Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und der Grundsatz der Sphärentrennung werden nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates dadurch verletzt. Würde man die Vorgangsweise und Ansicht der Bw. auf eine Unternehmensgruppe mit einer

dreimaligen Aktivierung umlegen, würde ein einmaliger Zuschuss beim derzeit geltenden Körperschaftsteuersatz bei anschließender Teilwertabschreibung bereits vollkommen durch Steuerersparnis finanziert werden. Es käme somit insgesamt zu willkürlich hohen (fiktiven) Beteiligungsansätzen und somit unrichtigen Beteiligungsansätzen im Konzern, die keinen wirtschaftlich-realen Hintergrund haben. Die falsche "logische" Folge daraus, die die Bw. begehrt, ist die Durchführung einer Teilwertabschreibung, die schon systematisch früher oder später aufgrund der künstlich erhöhten, unrichtigen Beteiligungsansätze schlagend werden müsste. Bei einer Verneinung der (fiktiven) steuerlichen Durchaktivierung von Zuschüssen in der Unternehmensgruppe stellt sich die Frage der multiplen Teilwertabschreibung bei den Zwischengesellschaften mangels Erhöhung der Beteiligungsansätze nicht, die Besteuerung der eigentlichen stillen Reserven bliebe gewahrt. Der Einwand in der ehemaligen Beschwerdeschrift, dass es am Gesetzgeber liege (Gruppenbesteuerung, Beteiligungsneutralität), wenn die steuerliche Auswirkung von Verlusten auf mehreren Ebenen fiskalpolitisch unerwünscht ist, ist ohne Bedeutung, zumal das KStG 1988 vom Prinzip der Einfachbesteuerung, der objektiven Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen sowie der Sphärentrennung geprägt ist.

- Hinsichtlich des wieder von der Bw. angeführten Erkenntnisses des VwGH vom 10.12.1991, Zl. 89/14/0064, ist zu bemerken, dass die grundsätzliche Aktivierbarkeit (bei der Zwischengesellschaft) eines von der Zwischengesellschaft selbst nicht geleisteten Zuschusses (mit darauf beruhender Teilwertabschreibung) nicht Streitfrage war und dass die wieder angeführte Rechtsmeinung des BMF vom 8.1.1993, SWK 1993, A 199, u.a. bereits in der Berufungsentscheidung vom 28. Juli 1998 dargestellt und diskutiert wurde. Eine steuerrechtlich "zwingende Aktivierung" von selbst nicht geleisteten Zuschüssen durch die Zwischengesellschaft ist nicht abzuleiten.
- Ein allfälliges handelsrechtliches Wahlrecht der Aktivierung wurde selbst seitens der Bf. nicht ausgeübt. Handelsrechtlich ist eine Aktivierung aufgrund des Vollständigkeitsprinzips nur geboten, wenn ein im vorliegenden Fall nicht vorliegender Widmungsakt vorliegt. Aufgrund des tatsächlichen Geschehensablaufes, der unmittelbaren Zuschussgewährung durch die Großmuttergesellschaft (H. AG) an die Enkelgesellschaft (S. GmbH) wurde der Rechnungskreis der Muttergesellschaft (Bw.) nicht berührt, sodass in ihrer Buchhaltung mangels Kontenberührung auch keine Buchung erfolgen konnte.

Hinsichtlich der, abweichend vom Vorverfahren, zusätzlich begehrten Durchführung einer Teilwertabschreibung in Höhe von S 15 Mio. im Jahr 1991, ursprünglich beantragt im Vor-

verfahren für das Jahr 1990 (vgl. berichtigte Körperschaftsteuererklärung 1990) ist, abgesehen von der grundsätzlichen Unzulässigkeit der Vornahme laut der obenstehenden Begründungspunkten, zu bemerken, dass Teilwertabschreibungen vom Steuerpflichtigen nur in dem Wirtschaftsjahr durchgeführt werden können, in dem die Wertminderung eingetreten ist. Eine vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres eingetretene Wertminderung kann bei der nach § 5 EStG vorgenommenen Gewinnermittlung eines späteren Wirtschaftsjahres keine Berücksichtigung mehr finden. Ist eine Teilwertabschreibung zwingend vorzunehmen, so muss - wenn sie unterlassen wird - für das Jahr der Teilwertminderung eine entsprechende Bilanzberichtigung vorgenommen werden. Besteht für die Teilwertabschreibung ein Wahlrecht, so kann sie nur für jenes Jahr vorgenommen werden, in dem die Teilwertminderung eingetreten ist (vgl. z.B. VwGH vom 30.9.1998, ZI. 97/13/0033, VwGH vom 18. 1. 1984, ZI. 82/13/0173). Die Nachholung in einem späteren Jahr ist auch dann ausgeschlossen, wenn die Teilwertminderung auch noch in diesem Jahr besteht (Nachholverbot, vgl. u.a. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 6, Tz 89). Wie auch schon in der Berufungsentscheidung vom 28. Juli 1999, RV/005-11/06/97 (vgl. dessen S 27 und 28) festgehalten, ergab sich nach dem negativen Ergebnishöhepunkt der S. GmbH im Jahr 1990 (Einkünfte 1990 aus Gewerbebetrieb von minus 44,6 Mio.: ATS) im Jahr 1991 ein geringerer Verlust (Einkünfte 1991 aus Gewerbebetrieb von minus 4, 8 Mio., bereinigt um die vom VwGH im Erkenntnis vom 3. Mai 2000, ZI. 97/13/0193, als Einlagenrückzahlungen gewerteten ATS 38 Mio), wobei zusätzlich die Umsätze von ATS 33,52 Mio. (1990) auf ATS 42,98 Mio. (1991) gesteigert werden konnten.

Der Bescheid vom 6. Mai 2002 betreffend Körperschaftsteuer 1991, offenbar aufgrund eines erstinstanzlichen Ausfertigungsfehlers fälschlicherweise als "2. Berufungsvorentscheidung" bezeichnet, ist als 1. Berufungsvorentscheidung zu werten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Februar 2003