



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der ASB, vertreten durch DTW, vom 28. Juni 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 4. April 2012 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das Einkommen des Gruppenmitgliedes wird für 2010 mit -401.638,15 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

1. Die Bw. (A GmbH) ist Gruppenmitglied und beantragte im Rahmen der Feststellungserklärung Gruppenmitglied 2010 die Anerkennung eines Veräußerungsverlustes (1/7) aus der Veräußerung der Beteiligung AR GmbH in Höhe von 658.317,34 €. Der Ansatz dieses Verlustes wurde anlässlich der Erstellung des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2010 in Höhe eines Siebentels des Großmutterzuschusses der B AG (78.541,43 €) von der Finanzbehörde mit folgender Begründung verweigert: „Gemäß § 12 Abs 3 Z 3 KStG sind Verluste bei einer Zwischenkörperschaft anlässlich der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens der Beteiligung im Ausmaß der nicht abschreibbaren Einlagen nicht abzugänglich.“.

B AG	GT
------	----

A GmbH (Bw.)	GM
AR GmbH	

Die zahlenmäßige Darstellung ergibt sich wie folgt:

a. Ermittlung des Verlustes aus dem Beteiligungsabgang:

Buchwert vor dem Großmutterzuschuss	4.063.221,36 €
Großmutterzuschuss	550.000,00 €
Buchwertabgang	4.613.221,36 €
Verkaufserlös	-5.000,00 €
Verlust aus dem Beteiligungsabgang	4.608.221,36 €
davon 6/7	3.949.904,02 €

b. Erklärter Verlust für 2010 (inklusive 6/7 des Veräußerungsverlustes) – 401.638,15 €.

c. Von der Finanzverwaltung wurde der erklärte Verlust 2010 um den Anteil des Großmutterzuschusses iHv 78.571,43 € (1/7 von 550.000,00 €) auf – 323.066,72 € gekürzt.

2. Gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 vom 4. April 2012 wurde mit Schreiben vom 28. Juni 2012 Berufung erhoben:

a. Es werde Berufung gegen den Bescheid erhoben, mit welchem das Einkommen der Bw. für das Kalenderjahr 2010 mit -323.066,72 € festgesetzt worden sei.

b. Das Einkommen der A GmbH für 2010 sei unter Berücksichtigung des gesiebtelten Veräußerungsverlustes aus dem Firmenverkauf iHv 658.317,34 € neu festzusetzen.

c. (1) Die A GmbH sei eine 100%ige Tochter der B AG und habe mit dieser einen Gruppenvertrag gemäß § 9 KStG abgeschlossen. Die A GmbH sei zu 100% an der AR GmbH beteiligt. Mit Abtretungsvertrag vom 24. Juni 2010 habe die A GmbH ihre Anteile an der AR GmbH um 5.000,00 € verkauft. Im Zuge des Verkaufes habe die B AG einen nichtrückzahlbaren Großmutterzuschuss iHv 550.000,00 € an die AR GmbH geleistet.

(2) Die A GmbH habe diesen Zuschuss zunächst auf den Beteiligungsansatz an der AR GmbH aktiviert und im Zuge der Veräußerung als Buchwertabgang verbucht. Eine steuerlich über sieben Jahre verteilte Geltendmachung des hieraus generierten Veräußerungsverlustes von 4.608.221,36 € - somit von 658.317,34 € im Jahr 2010 - sei der A GmbH mit Verweis auf § 12

Abs 3 Z 3 KStG vom Finanzamt versagt worden (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 vom 4. April 2012).

- d. Gemäß § 12 Abs 3 Z 3 KStG seien im Falle von Einlagen in mittelbar verbundene Gesellschaften anlässlich des Ausscheidens der Beteiligung durchgebuchte Großmutterzuschüsse bei der Zwischengesellschaft nicht abzugsfähig (hier A GmbH).
- e. Die Teilwertabschreibung könnte demnach – unter Berücksichtigung der Siebentelregelung gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG – bei der Zuschuss leistenden Großmuttergesellschaft (hier B AG) geltend gemacht werden. Gemäß § 9 Abs 7 KStG seien allerdings Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern ausgeschlossen.
- f. Dies würde bei strenger Gesetzesauslegung – wie vom Finanzamt tatsächlich vorgenommen – dazu führen, dass aufgrund der Gruppenbildung zwischen B AG und A GmbH eine Teilwertabschreibung auch beim Gruppenträger B AG mit steuerlicher Wirkung ausgeschlossen wäre.

Damit käme es im Ergebnis zu einem gänzlichen Ausschluss einer steuerwirksamen Teilwertabschreibung, mit der Folge, dass die Wertminderungen für steuerliche Zwecke gänzlich unberücksichtigt blieben.

- g. Das könnte nicht das intendierte Ergebnis des Gesetzgebers gewesen sein. Die Kaskadenregelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG ziele auf eine Beschränkung in Form einer einmaligen Verlustverwertung ab, nicht jedoch auf einen gänzlichen Ausschluss (Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern 512, Petritz/Puchner, Teilwertabschreibungsverbote und die (K)Einfachverwertung von Verlusten, RdW 2008, 234). Dies spreche für eine teleologische Reduktion der Kaskadenregelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG dahingehend, dass eine Verschiebung der steuerlichen Geltendmachung des Veräußerungsverlustes durch eine Teilwertabschreibung auf Ebene der Großmuttergesellschaft dann nicht zur Anwendung komme, wenn auf Ebene der Großmuttergesellschaft eine solche Geltendmachung aufgrund einer anderen gesetzlichen Norm ausgeschlossen sei. Das sei hier in Bezug auf § 9 Abs 7 KStG der Fall, der die Teilwertabschreibung auf Gruppenmitglieder ja nur deshalb ausschließe, weil es aufgrund der gruppenbedingten Ergebniszurechnung nach § 9 Abs 6 KStG bereits zu einer (einmaligen) Verlustverwertung komme (Petritz/Puchner, Teilwertabschreibungsverbote und die (K)Einfachverwertung von Verlusten, RdW 2008, 234).

Zur Sicherstellung der gesetzlich gewollten Einmalverwertungsmöglichkeit von Teilwertabschreibungen bzw Veräußerungsverlusten, sei der Verlust aus dem durchgebuchten Großmutterzuschuss bei der A GmbH durch teleologische Reduktion des § 12 Abs 3 Z 3 KStG

steuerlich zu berücksichtigen. Durch die Nichtberücksichtigung im bekämpften Bescheid sei dieser mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet und folglich antragsgemäß abzuändern.

h. Abschließend sei darauf hingewiesen, dass aus verfahrensrechtlicher Vorsicht auch gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 der B AG vom 25. April 2012 sowie den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2010 der B AG vom 25. April 2012 eine Berufung eingebbracht worden sei, falls die Sicherstellung der Einmalverwertungsmöglichkeit von Teilwertabschreibungen bzw Veräußerungsverlusten durch teleologische Reduktion des § 9 Abs 7 KStG (anstelle des § 12 Abs 3 Z 3 KStG) herzustellen wäre.

3. Am 25. Juli 2012 wurde die Berufung betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 29. Januar 2013 teilte die steuerliche Vertretung dem UFS folgendes mit (Auszug): Durch die Aktivierung des Großmutterzuschusses auf der Ebene der A GmbH iHv 550.000,00 € habe sich der Veräußerungsverlust aus dem Verkauf der AR GmbH 2010 um 550.000,00 € auf insgesamt 4.608.221,36 € erhöht.

Soweit der Veräußerungsverlust auf den Zuschuss von 550.000,00 € zurückzuführen sei, habe das Finanzamt diesen nicht anerkannt. Das in der Steuererklärung 2010 auf die 550.000,00 € geltend gemachte Siebentel von 78.571,43 € sei bei Anerkennung durch den UFS im Feststellungsbescheid wieder verlusterhöhend zu berücksichtigen, sodass sich das negative Einkommen laut Bescheid vom 4. April 2010 iHv -323.066,72 € auf -401.638,15 € erhöhe.

Eine korrespondierende Änderung sei auch im KöSt-Bescheid der Gruppe (Senkung des Einkommens von 675.224,76 € auf 596.653,33 €) vorzunehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist ausschließlich, ob die Regelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG teleologisch soweit reduziert werden muss, dass die Neutralisierung der steuerlichen Geltendmachung eines Veräußerungsverlustes durch eine Teilwertabschreibung dann nicht zur Anwendung kommt, wenn dessen Geltendmachung auch auf der Ebene der Großmuttergesellschaft ausgeschlossen ist bzw ob § 9 Abs 7 KStG in der bezeichneten Konstellation einer teleologischen Reduzierung bedarf, sodass der Veräußerungsverlust bei der B AG geltend zu machen wäre.

2. a. Nach § 12 Abs 3 Z 3 KStG sind Verluste bei einer Zwischenkörperschaft anlässlich der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens der Beteiligung im Ausmaß der nichtabschreibbaren Einlagen nicht abzugsfähig.

Der entsprechende Gesetzestext des StRefG 2005 (BGBl I 57/2004) lautet:

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.

b. Für die Anwendbarkeit des § 12 Abs 3 Z 3 KStG muss vorliegen

- eine Einlage in mittelbar verbundene Körperschaften und
- ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einlage und niedrigerem Teilwert. Die Vorschrift gilt für Beteiligungen gemäß § 10 KStG. Vorausgesetzt ist eine Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG, die direkt oder über Zwischengesellschaften in die Zielgesellschaft eingebracht bzw durchgeleitet wird. Dazu gehören auch Einlagen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind (Achaz/Bieber in Achaz/Kirchmayr, KStG, § 12, Rz 322).

c. Wird durch Zuschüsse der (steuerliche) Buchwert der Beteiligung erhöht und übersteigt dieser den Teilwert der Beteiligung, ist bei dauerhafter Wertminderung eine Teilwertabschreibung vorzunehmen; diese Ausgangslage kann sich insbesondere bei Gesellschafterzuschüssen zur Verlustabdeckung ergeben (Achaz/Bieber in Achaz/Kirchmayr, KStG, § 12, Rz 318, 327). Tätigt die Muttergesellschaft – wie im vorliegenden Fall – einen Zuschuss (Großmutterzuschuss der B AG über die A GmbH an die AR GmbH), ist der um die Einlage erhöhte Buchwert steuerlich fortzuführen. Teilwertabschreibungen sind nur insoweit steuerlich relevant, als sie die einlagenbedingte Erhöhung des Buchwertes übersteigen. Das Verbot gilt nicht für die tatsächlich (erste) einlegende Gesellschaft (Achaz/Bieber in Achaz/Kirchmayr, KStG, § 12, Rz 331).

Es kommt zu keiner Minderung des steuerlichen Buchwertes auf Ebene der Zwischenkörperschaft. Der Zuschuss bleibt weiterhin im Beteiligungsansatz der Zwischenkörperschaft erhalten sowie auf dem Einlagenevidenzkonto der Enkelgesellschaft ausgewiesen (dieses erhöht sich im Ausmaß des Zuschusses). Führt die Veräußerung der Beteiligung zu einem Veräußerungsverlust, ist dieser insoweit steuerneutral zu behandeln, als er auf die nichtteilwertberichtigte Einlage entfällt (Achaz/Bieber in Achaz/Kirchmayr, KStG, § 12, Rz 331). Das Abzugsverbot beschränkt sich damit betragsmäßig auf die Höhe der

Einlage. Bis zum StRefG 2005 konnte der durch den Zuschuss erhöhte Buchwert sowohl bei der zuschießenden Körperschaft, als auch bei der Zwischenkörperschaft steuerwirksam auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden (VwGH 19.9.2007, [2004/13/0050](#)).

d. Den ErlRV zum StRefG 2005 (BGBl I 57/2004) ist Folgendes zu entnehmen: Nach dem Vorblatt **soll die Möglichkeit von Mehrfachverlusten in Hinkunft ausgeschlossen sein. Bislang wurden Gesellschafterzuschüsse der Großmuttergesellschaft auf jeder Ebene aktiviert und der aktivierte Wert wieder abgeschrieben.** Weiters heißt es: Mit der neuen Z 3 soll verhindert werden, dass die unerwünschte **Kaskadenwirkung bei Durchbuchung von Einlagen an mittelbar verbundene Körperschaften bei den Zwischenkörperschaften 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. Der Begriff der mittelbaren Verbindung ist weit auszulegen und kann etwa auch Einlagen der „Tantengesellschaft“ in die „Nichtengesellschaft“ betreffen. **An der steuerwirksamen Aktivierung einer mittelbaren Einlage bei allen Zwischenkörperschaften und der entsprechenden Rücklagenbildung bzw Evidenzhaltung (§ 4 Abs 12 EStG 1988) soll sich nichts ändern.** Bei tatsächlichen Einlagenleistungen von Stufe zu Stufe sollen mit dem fünfjährigen Beobachtungszeitraum Gestaltungen hintangehalten werden. **Die Steuerneutralität der Teilwertabschreibung soll in diesem Ausmaß auch für den Fall der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens der Beteiligung gelten.**

3. a. § 9 Abs 7 KStG enthält Spezialregelungen zur Gruppenbesteuerung. Nach Abs 7 sind bei der Gewinnermittlung Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit a EStG) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Dabei kommt es bei Teilwertabschreibungen nicht – wie in der Regelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG – zu einer Beibehaltung des Beteiligungsansatzes kraft gesetzlicher Anordnung, sondern es wird nur die Teilwertabschreibung für steuerlich nicht abzugsfähig erklärt (Kohlhauser, SWK 2004, 867).

b. Die ErlRV zu AbgÄG 2004 – BGBl I 180/2004 – führen dazu aus: Im Hinblick darauf, dass ein **Veräußerungsverlust aus dem Verkauf einer Beteiligung an einem bisherigen Gruppenmitglied in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer vorweggenommenen (unterjährigen) Teilwertabschreibung entspricht, sollen Veräußerungsverluste der Teilwertabschreibung gleichgestellt werden und ebenfalls steuerneutral sein.**

Die Begründung liegt darin, dass aufgrund der Ergebniszurechnung innerhalb der Gruppe und der Hochrechnung der Verluste von Tochtergesellschaften für eine weitere

Teilwertabschreibung keine Berechtigung besteht, **weil es ansonsten zu einer**

Doppelverwertung der Verluste kommt (Gruppenbesteuerung,

Quantschnigg/Achazt/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Seite 181, Rz 24). Es könnte nämlich derselbe Steuerpflichtige (Muttergesellschaft) den Verlust und die TWA verwerten.

4. Offensichtlich sollen § 12 Abs 3 Z 3 und § 9 Abs 7 KStG bei unterschiedlichen Tatbeständen – ohne dabei aufeinander Bezug zu nehmen – Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste steuerneutral stellen. Die Änderung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG im StRefG 2005 erfolgte noch vor der Implementierung der Steuerneutralität von Veräußerungsverlusten in der Gruppe durch AbgÄG 2004 in § 9 Abs 7 KStG.

a. § 12 Abs 3 Z 3 KStG in der durch das StRefG 2005 geänderten Fassung sollte die vor dieser Regelung geltende Rechtslage beseitigen, wonach sowohl bei der zuschießenden Körperschaft als auch bei der Zwischenkörperschaft eine Teilwertabschreibung geltend gemacht werden konnte. Dies führte zu einer unerwünschten Kaskadenwirkung und zur steuerlichen Multiplikation der Wirkung von Wertminderungen bei Beteiligungen (s Wiesner, SWK 2004, 399).

b. Dagegen sollte § 9 Abs 7 KStG idF AbgÄG 2004 die doppelte Verwertung von Verlusten in der Unternehmensgruppe verhindern.

c. Bereits Petritz/Puchner wiesen in RdW 2008, 231, darauf hin, dass das Zusammenspiel von § 9 Abs 7 KStG und § 12 Abs 3 Z 3 KStG zu einigen vom Gesetzgeber nicht gewollten Wirkungen führt. Tätigt ein mit GM eine Gruppe bildender Gruppenträger (GT) eine Einlage in die Gesellschaft GF, an der GM zu 100% beteiligt wird, ist das Teilwertabschreibungsverbot des § 12 Abs 3 Z 3 KStG als erfüllt anzusehen. Nur die einlegende Gesellschaft dürfte eine Teilwertabschreibung vorsehen. Diese wiederum kann eine Teilwertabschreibung infolge der Regelung des § 9 Abs 7 KStG nicht durchführen. Daher käme es zu einem gänzlichen Ausschluss von an sich steuerwirksamen Teilwertabschreibungen. Nach Petritz/Puchner, aaO, wäre eine solche Auslegung überschießend: „Der vollständige Ausschluss ... steht grundsätzlich im Einklang mit dem Gesetzestext. Eine reine Wortinterpretation ohne Hinterfragung des Normzwecks würde in diesem Fall allerdings zu kurz greifen. Durch das Zusammentreffen von § 9 Abs 7 und § 12 Abs 3 Z 3 KStG kommt es beim gegenständlichen Sachverhalt – entgegen dem Grundsatz der Einfachverwertung von Verlusten – zu einem völligen Ausschluss von der Verlustverwertung. Dass dieses Ergebnis seitens des Gesetzgebers gewollt ist, dürfte zu bezweifeln sein. Versucht man die Zielsetzungen der beiden Bestimmungen in einem Kontext zu sehen, so lässt sich eindeutig erkennen, dass der Gesetzgeber bei Einführung dieser Bestimmungen die einmalige Verwertung von Verlusten vor Augen hatte. Aus systematischen Gründen ist der gänzliche Ausschluss von der

Verlustverwertung bedenklich und nicht gerechtfertigt. Daher sollte die Einfachverwertung der Verluste jedenfalls zustehen.“

d. Ebenso führt Trenkwalder, in Steuergestaltung und Betriebswirtschaft, Festschrift für Josef Schlager zum 65. Geburtstag, S. 371 ff. zur Problematik der Verschränkung beider Vorschriften aus, dass sowohl das gruppenbedingte als auch das einlagenbedingte Teilwertabschreibungsverbot ausschließlich das Ziel verfolgten, eine mehrfache Verlustverwertung zu vermeiden. Das Zusammenspiel im konkreten Fall (gemeint: des Aufeinandertreffens von § 12 Abs 3 Z 3 und § 9 Abs 7 KStG) führe aber dazu, dass es zu gar keiner Verlustverwertung komme, da die beiden Regelungen nicht aufeinander abgestimmt seien.

Ein Verhältnis zwischen den beiden Bestimmungen lasse sich nicht ausmachen, § 9 Abs 7 KStG gehe nur § 12 Abs 3 Z 1 und 2 KStG vor und beziehe sich nur auf die Unternehmensgruppe, während das einlagenbedingte Teilwertabschreibungsverbot des § 12 Abs 3 Z 3 KStG auf der Ebene der Beteiligung die Teilwertabschreibung versage.

Notwendig sei eine teleologische Auslegung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG, um widersprüchliche und gleichheitswidrige Ergebnisse zu vermeiden.

(1) Der zweckmäßigste Lösungsansatz bestünde darin, für Zwecke der Anwendung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG die Gruppe als quasi eigenes Steuersubjekt zu betrachten und die Ebenen innerhalb einer Unternehmensgruppe, durch die ein Zuschuss bzw eine Einlage durchgeleitet werde, zu ignorieren. Allerdings sei zu bezweifeln, dass eine derart weitgehende Interpretation ohne legistische Anpassung möglich sei.

(2) Ein Anhaltspunkt könne sein, dass sich das einlagenbedingte Teilwertabschreibungsverbot auf Beteiligungen iSd § 10 KStG beziehe. § 10 KStG sehe die grundsätzliche Steuerwirksamkeit von Teilwertabschreibungen vor. Genau diese werde aber durch § 9 Abs 7 KStG ausgeschlossen. Man könne allenfalls annehmen, dass es sich im Fall einer Unternehmensgruppe nicht mehr um eine vollwertige Beteiligung iSd § 10 KStG handle. In der Gruppe greife daher das Teilwertabschreibungsverbot des § 12 Abs 3 Z 3 KStG nicht.

(3) Aus dem Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften folge, dass Verluste bei der Tochter vortragsfähig seien und andererseits bei der Mutter zu einer Teilwertabschreibung führen. Die zwingende Siebentelverteilung der Teilwertabschreibungen nach § 12 Abs 3 Z 3 KStG bewirke, dass einerseits die Teilwertabschreibung gestreckt werde und barmäßig zu keiner vollständigen Entlastung führe, während auf der anderen Seite der Verlust auch erst in zukünftigen Jahren mit der Einschränkung der 75%-Verrechnungsgrenze verbraucht werden könne. Dadurch werde die doppelte Verlustverwertung deutlich abgeschwächt. In allen

anderen Fällen sei zumindest die einfache Verlustverwertung vom Gesetzgeber gewollt. Innerhalb einer Unternehmensgruppe könne der Verlust der Tochter bei der Mutter sofort verwertet werden. Selbst bei der internationalen Schachtelbeteiligung sei vorgesehen, dass im Fall der Nicht-Option zur Steuerwirksamkeit der Beteiligung ein endgültiger Vermögensverlust gemäß § 10 Abs 3 KStG jedenfalls berücksichtigt werden könne. Schon daraus sei abzuleiten, dass auch bei dem eingangs dargestellten Sachverhalt eine Einmalberücksichtigung von Verlusten stattfinden müsse.

§ 12 Abs 3 Z 3 KStG sei daher auf der Ebene der Zwischengesellschaft bei einem dreistufigen Konzern mit einer steuerlichen Gruppe gemäß § 9 Abs 7 KStG nicht anzuwenden.

5. Petritz/Puchner, RdW 2008, 231 plädieren für einen Vorrang des § 12 Abs 3 Z 3 KStG. Daher sollte die Abschreibung beim Gruppenmitglied steuerwirksam sein. Auch Trenkwalder tritt in der Festschrift Schlager für die Nichtanwendung von § 12 Abs 3 Z 3 KStG in den genannten Kollisionsfällen ein.

6. a. Bei der Auslegung der Gesetzestexte kommen nach dem klassischen Auslegungskanon die wörtliche (grammatische), systematische, historische und teleologische Auslegung in Betracht. Hinzu kommen die verfassungskonforme und die unionsrechtskonforme Auslegung. Eine Rangordnung der Methoden ist nicht vorgegeben, vielmehr ist es Aufgabe des jeweiligen Richters herauszufinden, welches Gewicht den einzelnen Auslegungsargumenten zukommt. Die Wortinterpretation hat keinen absoluten Vorrang: Wird sie dem Willen des Gesetzgebers nicht gerecht bzw führen Wortlaut, Bedeutungszusammenhang und Absicht des Gesetzgebers zu widersprüchlichen Ergebnissen, sind auch objektiv-teleologische Überlegungen anzustellen (extensive oder restriktive Interpretation). Eine über den äußersten Wortsinn hinausgehende Interpretation kann nicht vorgenommen werden. Für eine objektiv-teleologische Auslegung ist der Zweck der Norm mit einzubeziehen. Dabei darf der Rechtsanwender den Gesetzgeber nicht korrigieren, wenn dieser eine Wertungsentscheidung getroffen hat (siehe dazu Laudacher, UFSjournal, Methodenlehre und Rechtsfindung im Steuerrecht, 2010, 5).

b. Weicht eine normative Erwartung von der gesetzlichen Regelung ab, stellt sich die Frage, inwieweit der Auslegungskanon noch heranzuziehen ist. Für eine allenfalls notwendige Lückenschließung (unterschieden werden Analogieschlüsse und teleologische Reduktion) besteht umso weniger Raum, je freier sich das Gesetz in Richtung der normativ erwarteten Regelung interpretieren lässt (Schenke, die Rechtsfindung im Steuerrecht, S 181).

Als „verdeckte Lücke“ wird der Fall bezeichnet, dass eine gesetzliche Regelung entgegen ihrem Wortsinn, aber gemäß der immanenten Teleologie des Gesetzes einer Einschränkung bedarf, die im Gesetzestext nicht enthalten ist. Die Ausfüllung dieser Lücke geschieht durch

die Hinzufügung der sinngemäß geforderten Einschränkung. Das Gesetz wird auf den nach dem Sinnzusammenhang zustehenden Anwendungsbereich zurückgeführt (Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Band 6, S. 391 f zur teleologischen Reduktion). Der Tatbestand wird so eingegrenzt, dass der Sachverhalt zwar dem Wortlaut nach die Rechtsfolge auslösen würde, die Rechtsfolge aber dennoch nicht eintritt.

Auf die teleologische Reduktion hat der VwGH bereits in einer Reihe von Entscheidungen zurückgegriffen, so zB in VwGH 23.9.2005, [2002/15/0028](#) zur teleologischen Reduktion des § 6 Z 5 letzter Satz EStG auf jene Fälle, in denen der Teilwert der einzulegenden Beteiligung nicht niedriger als die tatsächlichen Anschaffungskosten war; in VwGH 25.11.1999, [99/15/0162](#) zur Reduktion von § 26 Z 4 lit. c EStG usw. Nach VwGH 10.6.2002, [2002/17/0039](#) setzt die Rechtsfigur der „teleologischen Reduktion“ den Nachweis voraus, dass eine umschreibbare Fallgruppe von den Grundwerten oder Zwecken des Gesetzes – entgegen seinem Wortlaut – gar nicht getroffen wird und dass sie sich von den eigentlich gemeinten Fallgruppen so weit unterscheidet, dass die Gleichbehandlung sachlich ungerechtfertigt und willkürlich wäre. Die Rechtsfigur beinhaltet das Vorliegen einer planwidrig überschießenden Regelung und hätte zur Folge, dass die überschießend geregelte Fallgruppe nicht von der Norm erfasst würde.

7. § 12 Abs 3 Z 3 KStG ist grundsätzlich anzuwenden, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einlage und Ansatz des niedrigeren Teilwertes besteht: Teilwertabschreibung und Ansatz des Veräußerungsverlustes sind nicht möglich, wenn die Ursache für die Abschreibung im Zeitpunkt der Einlage bereits vorliegt. Nach Heinrich (s dazu Petritz/Puchner, RdW 2008, 231) bezieht sich der wirtschaftliche Zusammenhang auf den Umstand, dass mit der Einlage der Teilwert der Beteiligung nicht im entsprechenden Umfang steigt und insofern der Abschreibungsbedarf entsteht. Im vorliegenden Fall wurde erst im Zuge des Verkaufes der Beteiligung ein nichtrückzahlbarer Großmutterzuschuss an die AR GmbH geleistet. Es ist daher nicht anzunehmen, dass der Teilwert der Beteiligung – im Zeitpunkt des Verkaufes – im Umfang des Zuschusses gestiegen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass die Regelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG überschießend ist, wobei es sich um eine nachträgliche Lücke handelt (s Schenke, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, S. 184), die dadurch entstanden ist, dass § 9 Abs 7 KStG mit AbgÄG 2004 (BGBl I 180/2004) bezügl. der Veräußerungsverluste in der Unternehmensgruppe neu geregelt wurde (zeitlich später als die Steuerneutralität der Teilwertabschreibungen in § 12 Abs 3 Z 3 KStG mit BGBl I 57/2004). Eine bloße teleologische Auslegung könnte im vorliegenden Fall zur Lösung nichts beitragen, weil eine über den äußersten Wortsinn hinausgehende Interpretation nicht möglich ist (auch nicht durch verfassungskonforme

Auslegung, s Laudacher, Methodenlehre und Rechtsfindung im Steuerrecht, UFSjournal, 2010, 5; zur Problematik auch Sauer, Albert-Ludwigs-Universität Freiburg, Institut für Öffentliches Recht, Wortlautgrenze der verfassungskonformen Auslegung, 2006). Der Wortlaut ist demgemäß teleologisch zu reduzieren.

Die Voraussetzungen einer teleologischen Reduktion liegen wie folgt vor:

a. (1) Rechtslage: Bis zu den Änderungen in § 12 Abs 3 Z 3 KStG durch das StRefG 2005 konnte der durch den Zuschuss erhöhte Buchwert in verbundenen Gesellschaften nach der in diesem Zeitraum bestehenden Rechtslage mehrfach abgeschrieben werden. Nach der Rspr des VwGH waren die Anschaffungskosten einer Beteiligung und deren Teilwert auf Ebene jedes Beteiligungsunternehmens unabhängig voneinander zu beurteilen. Damit war auch bei „Zwischengesellschaften“ im Hinblick auf durchaktivierte Zuschüsse (in Bezug auf das solcherart gegebene Wirtschaftsgut der Beteiligung) eine Teilwertabschreibung möglich (VwGH 19.9.2007, [2004/13/0050](#)).

(2) Geänderte Rechtslage (BGBl I 57/2004) und Absicht des Gesetzgebers bzw Zweck des Gesetzes:

Mit der Änderung von § 12 Abs 3 Z 3 KStG durch das StRefG 2005 (BGBl I 57/2004) trat der Gesetzgeber der von der Judikatur für rechtens befundenen Kaskadenwirkung entgegen. Zwischengesellschaften sollten Teilwertabschreibungen (und den Ansatz von Veräußerungsverlusten) im Zusammenhang mit Einlagen nicht mehr vornehmen können. Diese Änderung diente der Vermeidung doppelter Abschreibungen auf den verschiedenen Ebenen der verbundenen Gesellschaften. **Die Teilwertabschreibung bzw der Veräußerungsverlust sollte aber nicht gänzlich steuerneutral gestellt werden.** Hätte der Gesetzgeber die Steuerneutralität der Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste einführen wollen, wäre dies im Gesetzestext zum Ausdruck gekommen. Tatsächlich wurde die Steuerwirksamkeit nur eingeschränkt. Durch die Benennung der Zwischenkörperschaft im Gesetzestext ist klargestellt, dass die einlegende Gesellschaft sehr wohl weiterhin eine Teilwertabschreibung (oder einen Veräußerungsverlust) geltend machen kann (Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 12, Rz 331). Zudem soll eine Teilwertabschreibung nur insoweit nicht möglich sein, als die einlagenbedingte Erhöhung des Buchwertes nicht überstiegen wird. **Eine Teilwertabschreibung (bzw der Ansatz eines Veräußerungsverlustes) soll daher nach dem eindeutigen Gesetzeszweck weiterhin möglich sein, allerdings nicht mehrfach innerhalb der verbundenen Unternehmen.**

(3) Bis zur Änderung des § 9 Abs 7 KStG durch AbgÄG 2004 (BGBl I 180/2004) war die Regelung in § 12 Abs 3 Z 3 KStG für Gruppenbesteuerungsfälle unproblematisch, weil die

Teilwertabschreibung vom Gruppenträger ebenso geltend gemacht werden konnte, wie vom Mutterunternehmen in der verbundenen Gruppe.

- b. Mit der Neuregelung von § 9 Abs 7 KStG (BGBl I 180/2004) sollte eine Doppelverwertung von Verlusten – diesmal innerhalb einer Unternehmensgruppe – vermieden werden. In diesem Fall sollte nicht eine Gesellschaft der Gruppe von der Teilwertabschreibung oder der Geltendmachung des Veräußerungsverlustes ausgeschlossen werden, sondern es wurde die Steuerneutralität der mit den Beteiligungen an Gruppenmitgliedern zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgänge geregelt, weil aufgrund der Gruppenzugehörigkeit Verluste der Gruppenmitglieder von Gesetzes wegen dem Gruppenträger zuzurechnen sind und eine Verlustzurechnung aus der Beteiligung bei gleichzeitigen Verlusten aus der Ergebniszurechnung keinen „doppelten“ Verlustabzug bewirken soll.
- c. Obwohl der Gesetzgeber nach beiden Bestimmungen (§ 12 Abs 3 Z 3 und § 9 Abs 7 KStG) sowohl Teilwertabschreibungen als auch die steuerliche Anerkennung von Veräußerungsverlusten grundsätzlich unberührt lässt, hat die nachträgliche Implementierung von § 9 Abs 7 KStG idF BGBl 180/2004 bewirkt, dass der von der Bw. erzielte Veräußerungsverlust aus 2010 weder bei der Bw. als Gruppenmitglied, noch bei der B AG als Gruppenträger steuerlich anerkannt wird. Nach dem Wortlaut des § 12 Abs 3 Z 3 KStG (... „im Fall von Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften darf bei den Zwischenkörperschaften insoweit der niedrigere Teilwert nicht angesetzt werden“ ...) kann der – von der Finanzverwaltung unbestritten – erwirtschaftete Veräußerungsverlust (658.317,34 € = 1/7 von 4.608.221,36 €) bei der Bw. im Ausmaß des Zuschusses nicht abgesetzt werden. Nach § 9 Abs 7 KStG kann auch die B AG den Veräußerungsverlust nicht verwerten. Dieser würde damit endgültig verloren gehen.
- d. Die Auslegung nach dem Wortlaut widerspricht nach Ansicht des UFS eindeutig Sinn und Zweck der Regelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG. Dieser Widerspruch kann nur durch eine teleologische Reduktion gelöst werden. **Der Gesetzeswortlaut des § 12 Abs 3 Z 3 KStG ist dahingehend einzuschränken, dass im Fall des Vorliegens einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG bei Ausschluss von Veräußerungsverlusten gemäß § 9 Abs 7 KStG, die Zwischenkörperschaft von der Geltendmachung eines Veräußerungsverlustes nicht ausgeschlossen ist.** Die Begründung liegt darin, dass der Gesetzgeber den gänzlichen Ausschluss des Veräußerungsverlustes weder mit der Regelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG noch in § 9 Abs 7 KStG verwirklichen wollte. Der Telos des Gesetzes zielt in beiden Fällen nur auf den Ausschluss einer doppelten Verwertung ab. Eine gänzliche Neutralisierung des Veräußerungsverlustes würde auch dem Grundsatz der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen.

e. Der Ansatz des Veräußerungsverlustes erfolgt bei der Bw. durch teleologische Reduktion des § 12 Abs 3 Z 3 KStG (und nicht bei der B AG im Rahmen des § 9 Abs 7 KStG). Die Kaskadenregelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG setzt bereits eine Stufe vor dem Abzugsverbot des § 9 Abs 7 KStG an und geht letzterer Bestimmung daher denklogisch vor (Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern, 510). Bei der Regelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG entstand mit Inkrafttreten des AbgÄG 2004, BGBl 180/2004 (Gleichstellung der Veräußerungsverluste mit Teilwertabschreibungen bei Beteiligungen in Unternehmensgruppen nach § 9 Abs 7 KStG) eine **nachträgliche Lücke, weil in Fällen der Unternehmensgruppe nunmehr beide Gesellschaften – die Zwischenkörperschaft und der Gruppenträger – von der Abschreibung ausgeschlossen wurden.** Zu einer Minderung des steuerlichen Buchwertes kommt es im Rahmen des § 12 Abs 3 Z 3 KStG nicht. Führt die Veräußerung der Beteiligung zu einem Verlust, ist dieser in Höhe der Einlage steuerneutral zu behandeln, obwohl auch der Gruppenträger den Veräußerungsverlust nicht geltend machen kann. § 12 Abs 3 Z 3 KStG ist somit ab der Geltung des § 9 Abs 7 KStG idF BGBl 180/2004 überschießend geworden. Die überschießende Regelung ist durch Reduktion mit ihrem Gesetzeszweck in Einklang zu bringen.

f. Damit kann im gegenständlichen Fall ein Siebentel des Veräußerungsverlustes - gesamt 658.317,34 € - von der Bw. im Jahr 2010 geltend gemacht werden. Der Veräußerungsverlust wurde bisher von der Finanzverwaltung um 1/7 des Großmutterzuschusses (550.000,00 €) gekürzt, also um 78.571,43 €, sodass sich ein Verlust von -323.066,72 € ergeben hat. Der im Feststellungsbescheid Gruppenmitglied anzusetzende Verlust 2010 beträgt aus den bezeichneten Gründen – 401.638,15 € (dh. – 323.066,72 € - 78.571,43 €).

Der Berufung war somit stattzugeben.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 31. Jänner 2013