

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache der Gruppenmitglied, als Gruppenmitglied und der Gruppenträgerin, als Gruppenträgerin, beide vertreten durch die WTH, über die Beschwerde vom 27.09.2012 gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2008 und 2009 der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 11.09.2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführer (Gruppenträgerin und Gruppenmitglied) bekämpfen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2008 und 2009 für das Gruppenmitglied. Sie bilden eine Unternehmensgruppe nach § 9 Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG 1988).

Die Gruppenträgerin ist zu 100% am Gruppenmitglied beteiligt.

Das Gruppenmitglied erwarb im Jahr 2007 die Anteile im Ausmaß von 100% an einer *nicht zur Unternehmensgruppe* gehörenden Gesellschaft (=GmbH), deren negatives Eigenkapital 296.509,52 Euro betrug, um 1 Euro.

Die GmbH musste im Jahr 2008 Lohn- und Sozialabgaben in Höhe von 220.000 Euro nachzahlen.

Um die Nachzahlung zu ermöglichen, leistet die Gruppenträgerin einen Großmutterzuschuss in Höhe von 200.000 Euro an die GmbH.

Mit Abtretungsvertrag vom 18.02.2009 verkaufte das Gruppenmitglied seine Anteile an der GmbH um 7.500 Euro.

Der Verkauf der Anteile an der GmbH erfolgte innerhalb des Bilanzerstellungszeitraumes für den Jahresabschluss 2008, weshalb das Gruppenmitglied den Beteiligungsbuchwert von 200.001 Euro um 192.501 Euro auf 7.500 Euro abschrieb.

Das Gruppenmitglied kürzte auf Grund dieser Teilwertabschreibung sein steuerliches Einkommen in den Jahren 2008 und 2009 gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 jeweils um 1/7 der Abschreibung, folglich um 27.500,14 Euro pro Jahr.

Im Zuge einer Außenprüfung kam der Prüfer zur Ansicht, dass die vorgenommene Teilwertabschreibung betreffend die Beteiligung an der GmbH gemäß § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 nicht zulässig und das Einkommen des Gruppenmitgliedes in den Jahren 2008 und 2009 neben anderen hier nicht strittigen Hinzurechnungen um die Siebentel - Abschreibung von je 27.500,14 Euro zu erhöhen sei.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied 2008 und 2009 vom 11.09.2012.

Mit Eingabe vom 27.09.2012 brachten Gruppenträgerin und Gruppenmitglied Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die Aberkennung der Teilwertabschreibung ein.

Die übrigen Hinzurechnungen wurden ebenfalls bekämpft, im Vorlageantrag aber außer Streit gestellt, weshalb darauf nicht mehr eingegangen wird.

Die Beschwerdeführer führten aus, dass die Vorschrift des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 die Kaskadenwirkung von Großmutterzuschüssen, also die mehrfache Berücksichtigung von Teilwertabschreibungen unterbinden soll.

Auf Grund der Bestimmung des § 9 Abs. 7 KStG 1988, welche Teilwertabschreibungen innerhalb der Gruppe untersagt, stehe im Beschwerdefall auch der Großmutter (Gruppenträgerin) die adäquate Teilwertabschreibung am Gruppenmitglied nicht zu. Dies führe zum Ergebnis, dass der Aufwand aus der Teilwertabschreibung bzw. des Veräußerungsverlustes unberücksichtigt bliebe.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 12.01.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde ab.

In der Folge stellten Gruppenträgerin und Gruppenmitglied am 02.02.2016 (eingelangt am 03.02.2016) einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht.

Rechtslage:

§ 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 idF BGBl. I vom 4. Juni 2004, Nr. 57, Steuerreformgesetz 2005 - StReformG 2005, welche auch auf den Beschwerdefall anzuwenden ist, 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."

Erwägungen

Im Beschwerdefall begehrten die Beschwerdeführer trotz anderslautenden Gesetzestextes, unter Ausübung einer teleologischen Reduktion, das Verbot der Teilwertabschreibung an der GmbH für die Zwischengesellschaft, also das Gruppenmitglied, im Sinne § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 **nicht** anzuwenden.

Dies deshalb, weil es der Gruppenträgerin gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 ihrerseits nicht erlaubt ist, eine entsprechende Teilwertabschreibung für die Beteiligung am Gruppenmitglied vorzunehmen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem **völlig identischen Fall**, VwGH 10.03.2016, 2013/15/0139, folgende Entscheidung getroffen (teilweise Wiedergabe der wesentlichen Begründungsteile):

„§ 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).

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).

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).

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.

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.

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.

*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.*

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).

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).

§ 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).

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.

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:

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.

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.

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.

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.“

Aus diesem Erkenntnis, dass wegen des **gleichgelagerten** Sachverhaltes 1:1 auf den Beschwerdefall zu übertragen ist, folgt, dass die Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 im Beschwerdefall anzuwenden ist und die begehrte Teilwertabschreibung auf der Ebene des Gruppenmitgliedes nicht zulässig ist.

Die strittige Teilwertabschreibung steht dem beschwerdeführenden Gruppenmitglied folglich auch nicht zu.

Die Beschwerde ist daher spruchgemäß abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Mit Erkenntnis vom 10.03.2016, 2013/15/0052, hat der Verwaltungsgerichtshof eine eindeutige auf den Beschwerdefall anzuwendende Entscheidung getroffen, weshalb die ordentliche Revision unzulässig ist.

Graz, am 21. Juni 2018