

IM NAMEN DER REPUBLIK

Bescheidadressaten:

Gruppenmitglied HHTM

Gruppenträger HHTI

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Marco Laudacher in der Beschwerdesache hhtm, vom 13. November 2013 vertreten durch KAW, gegen den Bescheid des FA L vom 23. September 2013, betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das Einkommen des Gruppenmitgliedes wird für 2008 mit 1.965.096,13 € (bisher 2.568.780,75 €) festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Im Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt

1. Die Bf. (HHTM - s Anonymisierungsliste bei der Zustellverfügung) ist Gruppenmitglied einer Gruppe nach § 9 KStG, Gruppenträger ist die HHTI. Am 1. April 2010 erließ das zuständige Finanzamt den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 mit einem Einkommen des Gruppenmitgliedes von 2.568.780,75 €.

2. Gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 wurde mit Schreiben vom 15. Juni 2010 Berufung eingelegt (Zusammenfassung):

a. Man stelle den Berufungsantrag, die im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2008 vorgenommene Teilwertabschreibung an der Beteiligung GKHT GmbH iHv 4.225.792,35 € mit steuerlicher Wirkung über sieben Jahre verteilt zu berücksichtigen (jährlich 603.684,62 €) und dementsprechend das Einkommen des Gruppenmitgliedes für 2008 mit 1.965.096,13 € statt – wie im angefochtenen Bescheid – mit 2.568.780,75 € festzusetzen.

Weiters beantrage man eine mündliche Verhandlung.

b. Vor Ablauf des Wirtschaftsjahres der HHTM sei seitens des Gruppenträgers HHTI ein Gruppenantrag iSd § 9 Abs 8 KStG auf Einbeziehung der HHTM in die Unternehmensgruppe der HHTI gestellt worden. Mit Feststellungsbescheid vom 6. März 2009 habe man das Vorliegen der Voraussetzungen für die Einbeziehung der HHTM als Gruppenmitglied in die Unternehmensgruppe der HHTI bescheidmäßig festgestellt.

c. Die HHTM sei 98%-Gesellschafter der GKHT GmbH.

Unternehmensgruppe: HHTI (GT) AG – HHTM (GM) GmbH – GKHT GmbH.

Diese sei trotz ausreichender finanzieller Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG bislang nicht in die Unternehmensgruppe der HHTI einbezogen worden.

d. Zum 1. Januar 2008 hätten die Anschaffungskosten der Beteiligung 7.397.169,40 € betragen (= Buchwert der Beteiligung). Im Wirtschaftsjahr 2008 sei der Beteiligungsansatz HHTM an der GKHT GmbH infolge eines Großmutterzuschusses der HHTI um 9.506.000,00 € erhöht worden.

Im Rahmen des Jahresabschlusses der HHTM zum 31. Dezember 2008 habe man die Beteiligung an der GKHT GmbH unternehmensrechtlich um 4.225.792,35 € abgeschrieben. In der KÖSt-Erklärung der HHTM sei diese außerplanmäßige Abschreibung nach § 12 Abs 3 Z 3 KStG nicht steuerwirksam behandelt worden. Auf Ebene der Großmuttergesellschaft (der HHTI) sei die mittelbare Einlage auf den Beteiligungsansatz an der Zwischengesellschaft (der HHTM) als nachträgliche Anschaffungskosten iHv 9.506.000,00 € aktiviert worden. Zum 31. Dezember 2008 sei die Beteiligung der HHTI an der HHTM unternehmensrechtlich um 2.000.000,00 € auf den gesunkenen beizulegenden Wert außerplanmäßig abgeschrieben worden. In der Steuererklärung 2008 der HHTI sei diese Abschreibung als nicht mit steuerlicher Wirkung abzugsfähig behandelt und außerbilanziell hinzugerechnet worden. Im Wirtschaftsjahr 2009 sei eine weitere nicht wirksame außerplanmäßige Abschreibung (in Höhe von 3.013.293,34 €) erfolgt.

e. Zusammenfassend würden in den Körperschaftsteuererklärungen 2008 und 2009 der HHTI Abschreibungen iHv 5.013.293,34 € der Beteiligung am Gruppenmitglied HHTM gemäß § 9 Abs 7 KStG als nicht steuerwirksam außerbilanziell zugerechnet. Auf der Ebene der Zwischengesellschaft – der HHTM – sei eine steuerlich wirksame Teilwertabschreibung 2008 iHv 4.225.792,35 € durch die Bestimmung des § 12 Abs 3 Z 3

KStG verhindert worden. Gegen diese systemwidrige doppelte Nichtabzugsfähigkeit richte sich die gegenständliche Berufung.

f. Der vollständige Ausschluss von steuerwirksamen Teilwertabschreibungen resultiere im berufungsgegenständlichen Sachverhalt aus dem Zusammentreffen von § 9 Abs 7 KStG und § 12 Abs 3 Z 3 KStG und stehe zunächst im Einklang mit dem Gesetzestext.

Die Wortinterpretation greife aber nach Petritz/Puchner, RdW 2008, 232, zu kurz.

Die Kombination der beiden angeführten Bestimmungen führe nämlich zu einem inkonsistenten Ergebnis. Der gänzliche Ausschluss der Verlustverwertung

- widerspreche dem Ziel, das der Gesetzgeber bei Einführung der Bestimmungen vor Augen gehabt habe und

- sei auch aus systematischen Gründen nicht gerechtfertigt. Er wäre mit zwei wesentlichen Grundprinzipien, dem körperschaftsteuerlichen Trennungsprinzip sowie dem Grundprinzip der Steuerwirksamkeit von Teilwertabschreibungen von Beteiligungen nicht vereinbar.

g. Auf Fälle einer Überlagerung von § 9 Abs 7 KStG und § 12 Abs 3 Z 3 KStG habe der Gesetzgeber offenbar nicht Bedacht genommen. In Fällen einer steuerlichen Gruppe führe § 12 Abs 3 Z 3 KStG zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten steuerlichen Doppelnichtberücksichtigung der Teilwertminderung. Der Wortlaut des § 12 Abs 3 Z 3 KStG sei daher überschließend und teleologisch zu reduzieren. Auf der Ebene der Zwischengesellschaft dürfe § 12 Abs 3 Z 3 KStG daher nicht angewendet werden.

Im konkreten Fall sei die im Jahresabschluss der HHTM zum 31. Dezember 2008 vorgenommene Teilwertabschreibung an der GKHT GmbH iHv 4.225.792,35 € mit steuerlicher Wirkung über sieben Jahre verteilt zu berücksichtigen (jährlich 603.684,62 €) und dementsprechend das Einkommen des Gruppenmitgliedes für 2008 mit 1.965.096,13 € statt wie bisher mit 2.568.780,75 € festzusetzen.

3. Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 wurde am 5. August 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Der Antrag auf Behandlung der Berufung in einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO wurde mit Schreiben vom 7. Februar 2013 zurückgezogen.

4. Mit Schreiben vom 7. Februar 2013 nahm die Finanzverwaltung zum Rechtsmittel zusammengefasst wie folgt Stellung:

a. Trotz ausreichender finanzieller Beteiligung sei die GKHT GmbH nicht in die Unternehmensgruppe aufgenommen worden. Diese bestehe daher nur aus der HHTI und der HHTM. Wenn nun der Gruppenträger einen Großmutterzuschuss leiste, greife in weiterer Folge das Verbot der Durchführung von Teilwertabschreibungen nach § 12 Abs 3 Z 3 KStG.

Durch die angeführte Konstellation (HHTI-HHTM----GKHT GmbH) komme es zu einem gänzlichen Ausschluss einer steuerwirksamen Teilwertabschreibung auf jeder Ebene.

b. Fraglich sei, ob eine teleologische Interpretation dergestalt angestellt werden müsse, dass zumindest die einmalige Berücksichtigung der Teilwertabschreibung möglich sei (auf Ebene des Gruppenträgers (GT) oder des Gruppenmitglieds (GM)).

c. Die Bildung der Unternehmensgruppe sei eine selbst gewählte Vorgangsweise gewesen. Die GKHT GmbH hätte in die Unternehmensgruppe miteinbezogen werden können. Die gegenständliche Gleichbehandlung sei nicht willkürlich, weil die rechtlichen Folgen an selbst gewählte Vorgehensweisen anknüpften. Es liege ein bewusstes Gestalten vor und nicht eine unausweichliche Folge der Anwendung der Bestimmungen der §§ 9 Abs 7 und 12 Abs 3 Z 3 KStG. Für eine teleologische Reduktion bleibe damit kein Raum (mit Verweis auf UFSW RV/1473-W/07 vom 26.3.2010 im Zusammenhang mit vororganschaftlichen Verlusten).

d. Zudem sei vom VfGH im Beschluss B 160/12 vom 21.9.2012 im Zusammenhang mit der Unwiderruflichkeit der Option gemäß § 10 Abs 3 Z 3 KStG bestätigt worden, dass eine Optionsausübung eine Erweiterung des Entscheidungsspielraumes des Steuerpflichtigen sei, weswegen verfassungsrechtlich keine Bedenken gegen die Unwiderruflichkeit der Option bestünden. Auch die Gruppenbesteuerung stelle eine Erweiterung des Entscheidungsspielraumes dar. Umsomehr vor dem Hintergrund, dass die Unternehmensgruppe 2008 gegründet worden sei und damit die negativen Auswirkungen der Gruppenbesteuerung im Zeitpunkt des Großmutterzuschusses bekannt gewesen seien.

5. Der angefochtene Bescheid wurde mit Berufungsentscheidung vom 8. Februar 2013 aufgehoben, weil kein an das Gruppenmitglied und an den Gruppenträger gerichteter Bescheid vorlag. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 24a Abs 2 KStG 1988 hätte die bescheidmäßige Umsetzung des gegenständlichen Feststellungsbescheides so erfolgen müssen, dass der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 an das Gruppenmitglied und den Gruppenträger zu richten gewesen wäre, die beide Parteien des Feststellungsverfahrens sind.

6. Am 23. September 2013 wurde neuerlich ein Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für 2008 erlassen.

7. Mit Schreiben vom 13. November 2013 wurde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 Berufung erhoben. Die Ausführungen sind in weiten Teilen mit den Berufungsdarlegungen vom 15. Juni 2010 ident. Die Teilwertabschreibung an der Beteiligung GKHT GmbH iHv 4.225.792,35 € sei über sieben Jahre verteilt zu berücksichtigen (jährlich 603.684,62 €). Das Einkommen des Gruppenmitgliedes belaufe sich für 2008 auf 1.965.096,13 € (statt 2.568.780,75 €).

a. Das geltende Körperschaftsteuerrecht gehe davon aus, dass Wertänderungen aus Beteiligungen an Tochterunternehmen bei der Mutterkapitalgesellschaft steuerwirksam seien. Das gelte für Teilwertabschreibungen ebenso wie für Veräußerungsverluste.

b. In § 9 Abs 7 KStG habe der Gesetzgeber normiert, dass Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert iSd § 6 Z 2 lit a EStG für steuerliche Zwecke nicht abzugsfähig seien.

Begründet werde dies durch die Übernahme der Verluste der Beteiligungskörperschaft durch die beteiligte Körperschaft (Vermeidung der Mehrfachverlustverwertung). Zwar werde der HHTI das positive Ergebnis des Gruppenmitgliedes HHTM GmbH zugerechnet. Der Verlust der GKHT GmbH werde aber dem Gruppenträger nicht zugerechnet, weil Erstere nicht Mitglied der Unternehmensgruppe sei. Zu erwarten wäre, dass der Verlust bei der GKHT GmbH wirksam und eine Teilwertabschreibung möglich sei. Dies verhindere aber die Gesetzeslage.

c. Ziel des § 12 Abs 3 Z 3 KStG sei es zu verhindern, dass eine unerwünschte Kaskadenwirkung bei der Durchbuchung von Einlagen an mittelbar verbundene Körperschaften dadurch eintrete, dass eine steuerliche Multiplikation der Wirkung von Wertminderungen eintrete. Im Falle von Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften dürfe bei den Zwischenkörperschaften daher nicht der niedrigere Teilwert angesetzt werden, es sei denn, ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einlage und Ansatz des niedrigeren Teilwerts sei nachweislich nicht gegeben. Im konkreten Fall sei von einem wirtschaftlichen Zusammenhang auszugehen, sodass die Voraussetzungen des § 12 Abs 3 Z 3 KStG nach dem Gesetzeswortlaut erfüllt seien.

d. Gegen diese Hinzurechnung auf der Ebene der Zwischengesellschaft richte sich die Berufung, weil eine systemwidrige doppelte Nichtabzugsfähigkeit der Teilwertminderungen vorliege.

e. Laut Petritz/Puchner greife im vorliegenden Fall eine Wortinterpretation von § 9 Abs 7 KStG und § 12 Abs 3 Z 3 KStG zu kurz. Aus teleologischer Sicht ziele § 12 Abs 3 Z 3 darauf ab, letztlich eine einmalige Verlustverwertung auf Ebene der einlegenden Gesellschaft zuzulassen. Die Bestimmung versuche jenes Ergebnis herzustellen, das sich bei einem flachen Konzernaufbau ohne Zwischenschaltung von Zwischenkörperschaften ergeben hätte. Staringer sehe daher den § 12 Abs 3 Z 3 KStG als eine typische Missbrauchsvorschrift.

§ 12 Abs 3 Z 3 KStG fingiere zusammengezogene Zwischengesellschaften, wobei die Verdichtung nach unten stattfinde: Nur die zuschussgewährende Mutter könne die Beteiligung an der obersten Zwischengesellschaft wirksam abschreiben.

Die Gruppenbesteuerung führe hingegen in Fällen wie diesen zu einem anderen Effekt: Die Konzernhierarchie werde für Zwecke der Ergebniszusammenrechnung und Teilwertabschreibung ebenso verflacht, aber in die andere Richtung.

Die Kombination beider Bestimmungen führe zu einem inkonsistenten Ergebnis.

Denn § 9 Abs 7 KStG folge aus anderen Gründen der Einfachverwertung von Verlusten, weil aufgrund der Ergebniszurechnung eine Doppelverwertung drohen würde.

Durch das Zusammentreffen beider Bestimmungen komme es zu einem systemwidrigen Ausschluss von der Verlustverwertung. Petritz/Puchner bezweifelten, dass dieses Ergebnis vom Gesetzgeber gewollt sei. Das Ergebnis wirke überschießend.

f. In diesem Sinne komme auch der UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 31.1.2013, RV/0903-L/12, zum Ergebnis, dass die Auslegung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG Sinn und Zweck der Regelung widerspreche. Die Regelung sei überschießend, weshalb eine teleologische Reduktion des Wortlautes vorzunehmen sei. Diese Ansicht sei auch in der Entscheidung des UFS vom 8.2.2013, RV/0972-L/10, bestätigt worden.

g. Auch aus systematischen Gründen sei der gänzliche Ausschluss von der Verlustverwertung bedenklich und nicht gerechtfertigt. Ausfluss des Trennungsprinzips im Körperschaftsteuerrecht sei es, dass sich Wertminderungen sowohl auf Gesellschaftsebene als auch auf Gesellschafterebene niederschlagen könnten. Ein gänzlicher Ausschluss der Berücksichtigung von Wertminderungen lasse sich laut Petritz/Puchner aus systematischen Gesichtspunkten damit nicht vereinen. Ebenso verweise Staringer darauf, dass Zielsetzung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG keinesfalls die gänzliche steuerliche Versagung von Teilwertabschreibungen sei, dies könne mit dem Trennungsprinzip und dem Grundprinzip der Steuerwirksamkeit von Teilwertabschreibungen nicht vereinbart werden.

h. Beide Teilwertabschreibungsverbote seien 2005 eingeführt worden. Auf überlagernde Anwendungsbereiche sei vom Gesetzgeber offenbar nicht Bedacht genommen worden. Die Bestimmung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG führe zu Doppelrichtberücksichtigungen von Teilwertminderungen, sei überschießend und teleologisch zu reduzieren.

In einem mehrstufigen Konzern mit einer steuerlichen Gruppe sei § 12 Abs 3 Z 3 KStG im konkreten Sachverhalt nicht anzuwenden. In diesen Fällen, in denen eine Gruppe gemäß § 9 KStG eine Teilwertabschreibung auf Ebene der Großmuttergesellschaft verhindere, dürften die Rechtsfolgen des § 12 Abs 3 Z 3 KStG bei der ersten beteiligten Zwischengesellschaft nicht eintreten.

8. Gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

B. Der Entscheidung zugrundegelegter Sachverhalt

Das Verwaltungsgericht des Bundes geht von folgenden festgestellten (und unbestrittenen) Sachverhalten aus:

Die Wertminderung der Beteiligung der HHTM GmbH an der GKHT GmbH wurde bisher – aufgrund des Zusammenwirkens von § 9 Abs 7 KStG und § 12 Abs 3 Z 3 KStG – bei der HHTM GmbH nicht als Teilwertabschreibung 2008 wirksam.

C. Rechtslage

1. § 9 Abs 7 KStG:

Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig.

2. § 12 Abs 3 Z 3 KStG:

Für Beteiligungen iSd § 10 gilt folgendes: 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.

D. Rechtliche Erwägungen

1. Strittig ist ausschließlich, ob die Regelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG teleologisch soweit reduziert werden kann, dass die Neutralisierung der steuerlichen Geltendmachung einer Teilwertabschreibung dann nicht zur Anwendung kommt, wenn deren Geltendmachung gemäß § 9 Abs 7 KStG auch auf der Ebene der Großmuttergesellschaft ausgeschlossen ist.

2. a. (1) 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.

(2) 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 eingebbracht bzw durchgeleitet wird. Dazu gehören auch Einlagen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind (Achaz/Bieber in Achaz/Kirchmayr, KStG, § 12, Rz 322).

(3) 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 HHTI über die HHTM an die GKHT 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).

(4) 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.

b. (1) § 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 abzugfähig. 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). 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.

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

c. 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, beide Bestimmungen gelten aber ab der Veranlagung 2005 (gleicher Inkrafttretensstichtag).

(1) § 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).

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

(3) 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.“

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.

- 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.

- 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.

- 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.

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.

3. 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.

c. 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 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.

4. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass § 12 Abs 3 Z 3 KStG teleologisch reduziert werden muss (s zum Veräußerungsverlust UFS RV/0903-L/12 vom 31.1.2013, anhängig unter VwGH-ZI. 2013/15/0139):

a. 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).

b. Geänderte Rechtslage (BGBl I 57/2004) und Zweck des Gesetzes:

(1) 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 gänzliche Steuerneutralität der Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste einführen wollen, wäre dies im Gesetzestext zum Ausdruck gekommen. Tatsächlich wurde die Steuerwirksamkeit nur eingeschränkt, sie soll nicht mehrfach innerhalb der verbundenen Unternehmen erfolgen.

(2) Strittig ist dabei die Frage, ob eine Einmalverwertung der Wertminderung vom Gesetzgeber beabsichtigt ist und zugelassen werden soll. Insbesondere Lachmayer wendet sich gegen eine zwingende Einmalverwertung der Verluste aus der Teilwertabschreibung:

- Der Gesetzeswortlaut der Regelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG stelle nicht darauf ab, ob eine Abschreibung auf der Ebene der zuschussgewährenden Körperschaft steuerlich wirksam werde. Er versage generell den Ansatz des niedrigeren Teilwertes bei den Zwischenkörperschaften (ÖStZ 2013, 95).
- Die ursprüngliche Intention, eine Mehrfachverlustverwertung auszuschließen, beinhaltet nicht den eigenständigen Zweck, eine Einfachverlustverwertung sicherzustellen (Lachmayer in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, § 12, Rz 240).

Dazu ist festzuhalten, dass die maßgeblichen Paragraphen - § 12 Abs 3 Z 3 und § 9 Abs 7 KStG - ein Abschreibungsverbot gerade deswegen normieren, weil jeweils beim „Gegenpart“ innerhalb der Gruppe (§ 12 im Verhältnis zum Gruppenträger; im Verhältnis zum Gruppenmitglied § 9) die Abschreibung stattfinden soll und damit vorausgesetzt wird. Ohne eine jeweils beim Gruppenträger oder beim Gruppenmitglied vorausgesetzte Abschreibungsmöglichkeit wären die Abschreibungsverbote sinnlos.

Der überwiegende Teil der Lehre geht daher klar von einer (zwingenden) Einmalverwertung aus:

- Nach Petritz/Puchner, RdW 2013, 236, ist es sachgerecht, von einer Einmalverwertung auszugehen.
- Trenkwalder führt in Steuergestaltung und Betriebswirtschaft, Festschrift Schlager, aus, dass eine Einmalberücksichtigung von Verlusten beim bezeichneten Sachverhalt stattfinden müsse.
- Auch zur Nachversteuerung von Auslandsverlusten innerhalb von Unternehmensgruppen nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG führt Hohenwarter in Verlustverwertung im Konzern, S. 512, aus, gemeinsamer Nenner der Bestimmungen § 9 Abs 6 Z 6 KStG, § 9 Abs 7 KStG und § 12 Abs 3 Z 3 KStG sei die Sicherstellung einer Einmalverlustverwertung im Konzern.

(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.

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 im Folgegesetz vorgenommene Implementierung von § 9 Abs 7 KStG idF BGBl 180/2004 bewirkt, dass die Wertminderung aus 2008 weder bei der Bf. als Gruppenmitglied, noch bei der HHTI 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 Verlust aus der Teilwertminderung bei der Bf. im Ausmaß des Zuschusses nicht

abgesetzt werden. Nach § 9 Abs 7 KStG kann auch die HHTI die Teilwertminderung nicht verwerfen. Nicht nur ein Veräußerungsverlust (s dazu UFS RV/0903-L/12 vom 31.1.2013), sondern auch eine Teilwertabschreibung würde verloren gehen, weil zB im Falle einer Veräußerung der Beteiligung (nach der Nichtanerkennung der Teilwertabschreibung) die Verbotsregelung betreffend des Veräußerungsverlustes greifen und dessen Abzug verhindern würde und allenfalls günstigere Regelungen der KStR dem Steuerpflichtigen keine Rechtssicherheit bieten können.

Das BFG schließt sich der Rechtsansicht von Petritz/Puchner, RdW 2008, 231, an, wonach bei einer Berücksichtigung der Teilwertabschreibung § 12 Abs 3 Z 3 KStG der Vorzug zu geben ist, weil nach dieser Vorschrift bereits eine Stufe früher eingegriffen wird. Aufgrund des gleichlautenden Telos beider Vorschriften ist die Teilwertabschreibung bei der Zwischengesellschaft als steuerrechtlich beachtlich zu beurteilen.

5. a. Zur Technik der – unzweifelhaft nur in Ausnahmefällen anzuwendenden – teleologischen Reduktion sei insbesondere auf VwGH 23.9.2005, 2002/15/0028 verwiesen. In dieser Entscheidung ging es um die Frage, ob die Einlage einer Beteiligung in ein Einzelunternehmen tatsächlich mit den historischen Anschaffungskosten von 3.000.000,00 S (§ 6 Z 5 EStG) oder mit dem Teilwert von 150.000,00 S vorzunehmen war. Der VwGH akzeptierte eine teleologische Reduktion des § 6 Z 5 EStG dergestalt, dass die Einlage mit dem Teilwert zu erfolgen hatte. Er begründete dies wie folgt

- Nach den Materialien sollte sichergestellt werden, dass mit den eingelegten Wirtschaftsgütern verbundene stillen Reserven die vor der Einlage entstanden sind, beim nichtabnutzbaren Anlagevermögen insoweit besteuert würden, als dies bei Vorliegen eines Spekulationstatbestandes der Fall wäre.

- Die Absicht des Gesetzgebers sei dahin gerichtet gewesen, die Rechtslage im Zusammenhang mit der Bewertung von Einlagen insoweit zu ändern, dass nicht mehr in allen Fällen die Bewertung statt mit dem Teilwert durch die Begrenzung „höchstens“ mit den niedrigeren tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen habe. **Eine Absicht zur Änderung der Rechtslage für Fälle eines unter den tatsächlichen Anschaffungskosten liegenden Teilwertes sei den Materialien nicht zu entnehmen. Hinsichtlich in der Privatsphäre eingetretener Wertverluste ließen die Materialien keine Absicht des Gesetzgebers erkennen, die Rechtslage durch das EStG ändern zu wollen.** Der VwGH gelange daher zum Ergebnis, dass die Bestimmung des § 6 Z 5 letzter Satz EStG tatsächlich auf jene Fälle teleologisch zu reduzieren sei, in denen der Teilwert der einzulegenden Beteiligung nicht niedriger als die tatsächlichen Anschaffungskosten sei.

Bezogen auf die Ausführungen von Lachmayer, ÖStZ 2013, 95, „Teleologische Reduktion des § 12 Abs 3 Z 3 KStG in der Gruppe“, wonach Erläuternde Bemerkungen eine Quelle für die Auslegung darstellten, ihnen aber keine normative Kraft zukomme, ist festzuhalten, dass der VwGH in Zl. 2002/15/0028 dezidiert auf die den Materialien entnehmbare Absicht des Gesetzgebers abgestellt hat. In der weiteren Argumentation

bildet der VwGH ein Gegensatzpaar, indem er die **Absicht des Gesetzgebers** (... nicht mehr in allen Fällen die Bewertung statt mit dem Teilwert durch die Begrenzung „höchstens“ mit den niedrigeren tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewährleistet werden soll“ ...) jener **Absicht gegenüberstellt, die der Gesetzgeber nicht zum Ausdruck bringen wollte** (... hinsichtlich in der Privatsphäre eingetretener Wertverluste ... die Rechtslage ... ändern zu wollen). Dieselbe Rechtstechnik ist auch im vorliegenden Fall hilfreich: § 12 Abs 3 Z 3 KStG soll verhindern, dass Großmutter- und Tochtergesellschaft gleichzeitig aufgrund eines Zuschusses Wertminderungen geltend machen. Das setzt eine Konstellation voraus, wonach die Großmuttergesellschaft die Wertminderung nach der Gesetzeslage selbst geltend machen kann. Dem steht § 9 Abs 7 KStG im gegenständlichen Beschwerdefall entgegen. § 9 Abs 7 KStG wiederum lässt Wertminderungen aus Beteiligungen in der Gruppe beim Gruppenträger nicht zu. Auch hier ist grundsätzlich vorausgesetzt, dass die Zwischengesellschaft die Teilwertabschreibung vornehmen kann. **Der Gesetzgeber will also einerseits Doppelabsetzungen verhindern, beide Gesetzesstellen sehen aber andererseits gerade nicht die Nichtabzugsfähigkeit durch Großmutter (Gruppenträger) und Tochter (Zwischengesellschaft) vor.** Daraus ergibt sich beim Zusammentreffen der Regelungen ein „Überhang“, der im Weg der teleologischen Reduktion bereinigt werden kann.

b. Es liegt auch eine eingrenzbare und umschreibbare Fallgruppe vor: Von der Reduktion betroffen sind nur Zwischengesellschaften mit der Beteiligung an einer nicht in der vorangehend skizzierten Gruppe befindlichen Gesellschaft. Die Reduktion von § 12 Abs 3 Z 3 KStG findet nur insoweit statt, als die Zwischengesellschaft Verluste in Höhe der Großmuttereinlage aus einer Wertminderung oder einer Veräußerung aufweist.

Die Fallgruppe ist damit sowohl inhaltlich als auch betraglich begrenzt, von der Lehre angeführte Sonderfälle spielen keine Rolle.

6. Zusammenfassung: Die Auslegung nach dem Wortlaut widerspricht nach Ansicht des BFG 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 die Zwischenkörperschaft von der Geltendmachung einer Teilwertminderung nicht ausgeschlossen ist.** Die Begründung liegt darin, dass der Gesetzgeber den gänzlichen Ausschluss der Teilwertabschreibung 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 der Teilwertabschreibung würde auch dem Grundsatz der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen.

E. Zulässigkeit einer Revision

Die Revision an den VwGH ist zulässig. Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG kann gegen den Beschluss eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine Rspr des VwGH fehlt. Im vorliegenden Fall existiert zur Frage der Nichtanerkennung einer Einmalverwertung der Teilwertminderung bisher keine Rspr des VwGH.

Linz, am 3. Oktober 2014