

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***2***, ***1***, über die Beschwerden vom 08.11.2011 und vom 13.06.2012 gegen

- die Bescheide vom 24.10.2011 betreffend Feststellung Gruppenträger 2009 und Körperschaftsteuer Gruppe 2009,
- die Bescheide vom 24.05.2012 betreffend Feststellung Gruppenträger 2010 und Körperschaftsteuer Gruppe 2010 und
- den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2011 vom 26.09.2011

des ***FA*** (jetzt Finanzamt für Großbetriebe), betreffend Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

1. Der Spruch des Bescheides betreffend Feststellung Gruppenträger 2009 hat zu lauten:
Das Einkommen gemäß § 9 Abs 6 Z 2 KStG 1988 des Gruppenträgers im Jahr 2009 beträgt 325.412,10 Euro.

2. Der Spruch des Bescheides betreffend Feststellung Gruppenträger 2010 hat zu lauten:
Das Einkommen gemäß § 9 Abs 6 Z 2 KStG 1988 des Gruppenträgers im Jahr 2010 beträgt 230.888,03 Euro.

3. Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2009:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe des Veranlagungsjahres 2009 betragen:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2009	Einkommen Gruppe	6.400.043,45	Körperschaftsteuer	1.600.010,86

Ausländische Steuer	-6.435,46
Einbehaltene Steuerbeträge	-13,86
Festgesetzte Körperschaftsteuer	1.593.561,54

4. Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2010:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe des Veranlagungsjahres 2010 betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2010	Einkommen Gruppe	6.550.444,94	Körperschaftsteuer	1.637.611,24
Einbehaltene Steuerbeträge				-34,09
Festgesetzte Körperschaftsteuer				1.637.577,15

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die ***Bf1*** (in der Folge kurz BF) bildet mit Wirksamkeit ab 01.02.2005 (somit ab der Veranlagung 2006) eine Unternehmensgruppe mit der ***S_GmbH*** (in der Folge kurz S GmbH) und der ***U***. Der Bilanzstichtag der Gesellschaften ist der 31. Jänner.

2. Im Wirtschaftsjahr 2004/2005 nahm die BF eine Teilwertabschreibung an der S GmbH in Höhe von 4,5 Mio Euro vor, die sie im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärung 2005 gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG zu einem Siebentel (642.857,14 Euro) steuerlich zum Abzug brachte.

In diesem Zusammenhang wurde mit persönlicher Eingabe vom 23. Februar 2006 der „Bericht über das Ergebnis der Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Jänner 2005“ für die BF beim Finanzamt eingereicht. Darin ist unter anderem ein Buchwert iHv 2.344.297,73 Euro für die S

GmbH ausgewiesen, welcher „im Geschäftsjahr 2003/2004 ein Gesellschafterzuschuss aus Sanierungsgründen von 4.500.000 Euro gewährt wurde. Der Beteiligungsansatz wurde außerbilanzmäßig um 4.500.000 Euro abgeschrieben.“

Anlässlich einer Außenprüfung der Jahre 2005 bis 2008 wurde die (in den Erstbescheiden für die Jahre 2005 und 2006 bereits erklärungskgemäß berücksichtigte) Teilwertabschreibung nicht anerkannt.

Das Finanzamt nahm das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 wieder auf und erließ einen im Sinne der Prüfungsfeststellungen abgeänderten Körperschaftsteuerbescheid 2005. Auch im nach Wiederaufnahme des Verfahrens ergangenen Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 wurde die Teilwertabschreibung nicht anerkannt.

Die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2007 und 2008 wurden im Sinne der Prüfungsfeststellungen erstmalig am 07.09.2010 erstellt.

4. Gegen diese Bescheide wurde am 14.10.2010 das Rechtsmittel der Berufung erhoben und eine mündliche Verhandlung vor dem Senat beantragt.

Nach weiteren verfahrensrechtlichen Zwischenschritten (Zurückweisung der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide 2005 und 2006 und die Anspruchszinsenbescheide als verspätet, Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid, Abweisung der Berufung mit Erkenntnis vom 25.10.2011, RV/1081-L/11, Antrag auf Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide nach § 299 BAO, Abweisung dieses Antrages, Berufung gegen den Abweisungsbescheid) erging das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 08.06.2017, RV/5100254/2012.

Darin gab das Bundesfinanzgericht den Berufungen (inzwischen Beschwerden) der BF gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 22.11.2011 mit dem der Antrag auf Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide 2005 und 2006 abgewiesen wurde, statt und sprach aus, dass der Wiederaufnahmebescheid Körperschaftsteuer 2005 und der Wiederaufnahmebescheid zum Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 gemäß § 279 BAO aufgehoben werden. Da keine Revision dagegen erhoben wurde, wurde die Absetzung der ersten beiden Siebentel somit rechtskräftig.

5. In den Feststellungsbescheiden Gruppenträger 2009, 2010 und 2011 folgte das Finanzamt der Ansicht der abgabenbehördlichen Prüfung über die Unzulässigkeit der im Jahr 2004/2005 vorgenommenen Teilwertabschreibung und erhöhte das Einkommen des Gruppenträgers jeweils um den Siebentelbetrag in Höhe von 642.857,14 Euro.

6. Gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger und Körperschaftssteuerbescheide Gruppe 2009, 2010 und 2011 sowie gegen den Körperschaftsteuer-Vorauszahlungsbescheid 2011 erhob die BF jeweils fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung.

Darin wurde auf die ausführliche Begründung in der Berufung vom 14.10.2010 betreffend die Jahre 2005-2008 verwiesen.

7. Mit dem Erkenntnis vom 29.12.2017, RV/5101366/2011, gab das Bundesfinanzgericht den Berufungen gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2009 und 2010 in dem Punkt der Siebentelabsetzung statt.

Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass die Anerkennung des ersten Siebentels im Jahr 2005 eine Bindungswirkung für die Folgejahre entfalte, sodass die Absetzung der restlichen Siebentelbeträge anzuerkennen sei.

8. Dagegen wendete sich die außerordentliche Revision des Finanzamtes.

Mit dem Erkenntnis des VwGH vom 27.06.2019, Ra 2018/15/0040, wurde die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts RV/5101366/2011 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben. Die Aufhebung wurde wie folgt begründet:

„18 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, sind Unrichtigkeiten in der Bilanz bis zur Wurzel zu berichtigen, und zwar auch dann, wenn die Berichtigung für die abgelaufenen Jahre etwa wegen der Rechtskraft der Veranlagungsbescheide oder wegen eingetretener Bemessungsverjährung keine Änderung der Abgabenvorschreibung zu Folge hat (vgl. VwGH 31.05.2011, 2007/15/0015).

*19 Die Berichtigungspflicht trifft grundsätzlich alle Bilanzen, die sich als unrichtig erweisen. Selbst wenn Feststellungs- oder Abgabenbescheide, die auf unrichtigen Bilanzen beruhen, in Rechtskraft erwachsen sind und eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO nicht (mehr) in Betracht kommt, sind unrichtige Bilanzen zu berichtigen. Dies deshalb, **** das Gesetz keine zeitliche Begrenzung der Pflicht zur Bilanzberichtigung vorsieht und jene Beschränkungen, die sich aus der Rechtskraft eines Bescheides ergeben, deswegen nicht zum Tragen kommen, weil Bilanzen weder Gegenstand bescheidmäßiger Feststellung sind, noch der Verjährung unterliegende Ansprüche darstellen. Eine Bilanzberichtigung ist daher auch dann vorzunehmen, wenn sie sich auf die Abgabenfestsetzung (des „Wurzeljahres“) selbst nicht mehr auszuwirken vermag (vgl. VwGH 18.11.2003, 2001/14/0050).*

20 Auf den vom Bundesfinanzgericht in den Mittelpunkt seiner Erwägungen gestellten Umstand, dass „die Teilwertabschreibung im Wurzeljahr 2005 und die Absetzung des zweiten Siebentelbetrages im Jahr 2006 nunmehr rechtskräftig anerkannt“ worden seien, kommt es daher nicht an. In Verkennung der Rechtslage hat sich das Bundesfinanzgericht nicht mit der materiell-rechtlichen Frage auseinandergesetzt, ob die im Jahr 2005 von der mitbeteiligten Partei vorgenommene Teilwertabschreibung ihrer Beteiligung an der S GmbH zu Recht erfolgt ist. Infolge der Bestimmungen des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988, die eine Aufteilung der Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert verteilt auf einen Zeitraum von sieben Jahren

vorsieht, stellt sich die Frage nach dem Gesagten nämlich unabhängig davon, ob das „Wurzeljahr“ rechtskräftig veranlagt worden ist, in jedem der nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahre.“

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z. 9 B-VG war das nach dem Erkenntnis des VwGH vom 27.06.2019, Ra 2018/15/0040, erforderliche fortgesetzte Verfahren vom Bundesfinanzgericht zu führen.

9. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 03.12.2018 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung 6016 zugeteilt.

10. Am 07.07.2020 fand eine Besprechung des erkennenden Richters mit der steuerlichen Vertretung und den Vertretern des Finanzamtes und der Großbetriebsprüfung statt. Dabei wurden die im bisherigen Verwaltungsgeschehen vertretenen Positionen im Wesentlichen von beiden Seiten wiederholt.

11. Anlässlich einer abgabenrechtlichen Prüfung der Jahre 2009 bis 2013 wurden folgende Feststellungen getroffen, die dem Bundesfinanzgericht gemäß § 265 Abs. 6 BAO mitgeteilt wurden:

- a. Ertragswirksame Auflösungsbeträge im Zusammenhang mit Aufsichtsratsvergütungen wurden bisher nicht berücksichtigt und führen zu steuerlichen Abrechnungen im Jahr 2009 iHv. 4.500 Euro und 2010 iHv. 3.500 Euro;
- b. Die anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer-Beträge der Steuerbescheide 2009 bis 2013 wurden aufgrund eines Verarbeitungsfehlers des Finanzamtes nicht in tatsächlicher Höhe in Abzug gebracht.
- c. Dem Einkommen des Gruppenmitglieds ***U*** wurden 359.000 Euro zugerechnet. Nach Wiederaufnahme des Verfahrens erging am 11.05.2015 ein neuer Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010, in dem ein Einkommen von 4.608.736,40 Euro festgestellt wurde.

Diese - zwischen den Parteien des Verfahrens unstrittigen - Änderungen sind in die mit dem Finanzamt abgestimmte Berechnung des Einkommens eingearbeitet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Dem gegenständlichen Erkenntnis wird der unter Punkt I. dargestellte Verfahrensgang zu Grunde gelegt.

Bezüglich der Darstellung des Vorbringens der Parteien (Bescheidbegründung, Beschwerde, Besprechung, Vorhaltsbeantwortung und Vorbringen in der mündlichen Senatsverhandlung)

wird auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 22.09.2021, RV/5100852/2017, verwiesen.

Gegenstand der der S GmbH ist die Produktion von ***Produkt_A***, welche den größten Geschäftsbereich der ***A_Gruppe*** darstellt.

Im Jahr 2001 (Veranlagungsjahr 2002) erwarb die S GmbH das Werk ***A*** von der ***Z*** GmbH durch einen Asset-Deal um 1,4 Mio (zuzüglich TEUR 275 USt). Es wurden Passiva (insbesondere Personalrückstellungen) iHv. 1,14 Mio übernommen. Der verbleibende Kaufpreis wurde durch Gegenrechnung mit dem vereinbarten Restrukturierungszuschuss von TEUR 727 beglichen und darüber hinaus der restliche Restrukturierungszuschuss von TEUR 186 von der Verkäuferin an die S GmbH geleistet (siehe Fragenbeantwortung steuerlichen Vertretung vom 14.9.2021).

Das Werk ***A*** war zum Zeitpunkt der Übernahme etwas größer als das ***Werk_A*** am Hauptstandort ***Y*** und ist spezialisiert auf ***Produkt_A*** für große ***Bereich_A***.

Der Buchwert der Beteiligung betrug 2,344 Mio seit dem Gesellschafterzuschuss im Wirtschaftsjahr 2001/02 iHv. 800.000 Euro und wurde durch einen Gesellschafterzuschuss von 4,5 Mio im WJ 2004/05 auf 6,8 Mio erhöht.

Die BF hielt im Zeitraum, als die Außenprüfung der Jahre 2001-2004 stattfand, 99% an der S GmbH und bildete mit dieser ab dem Veranlagungsjahr 2005 eine körperschaftsteuerliche Gruppe.

Am 7. Oktober 2005 (nachdem in der Schlussbesprechung vom 4.10.2005 der Außenprüfung über den Zeitraum 2001 bis 2004 die Teilwertabschreibung 2004 nicht anerkannt wurde) wurde die KöSt-Gruppe aufgelöst, wodurch es grundsätzlich wieder möglich war, eine TWA an der S GmbH mit steuerlicher Wirkung vorzunehmen.

Zum 31.01.2005 schrieb die BF die Beteiligung an der S GmbH steuerlich um 4,5 Mio Euro ab und verteilte diesen Betrag auf sieben Jahre (jeweils 642.857 Euro).

Die Bescheide der Jahre, in die die ersten beiden Siebentel fallen (Körperschaftsteuerbescheid 2005 und Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006), sind schon rechtskräftig.

Am 25. August 2006 wurde die ***GmbH_3*** (in der Folge: GmbH_3) als hundertprozentige Tochter der BF gegründet.

Am 05. Oktober 2006 trat die BF ihre Anteile an der S GmbH zur Gänze an die neu gegründete GmbH_3 ab, wobei der Kaufpreis von 2,3 Mio Euro dem Buchwert entsprach, sodass kein Veräußerungsgewinn oder -verlust entstand.

Die Umsätze und der Betriebserfolg (EBIT) der S GmbH stellen sich im relevanten Zeitraum wie folgt dar (in Millionen Euro):

Wirtschaftsjahr	EBIT	Umsatz
2000	0,50	14,80
2001	0,60	16,00
2002	-0,15	20,90
2003	-0,77	22,50
2004	-1,76	23,70
2005	-0,05	26,10
2006	-0,01	29,90
2007	0,87	36,60
2008	2,02	40,50
2009	2,34	48,90
2010	2,44	44,90
2011	4,22	41,90
2012	3,64	46,70
2013	3,41	49,40

Weitere Sachverhaltselemente werden zum besseren Verständnis in den jeweiligen Punkten der rechtlichen Beurteilung dargestellt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich vor allem aus den vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakten (Firmenbuchauszüge, Körperschaftsteuererklärungen, Bescheide, Betriebsprüfungsbericht, Beschwerde- und Vorlageschriftsätze, Vorlageberichte - wie oben unter "I. Verfahrensgang" dargestellt).

Darüber hinaus basieren die Sachverhaltsfeststellungen auf den im Beschwerdeverfahren dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Beweismitteln.

Aus den Unterlagen des Finanzamtes und der steuerlichen Vertretung der BF gehen die maßgeblichen Daten zu den Beteiligungsstrukturen und den im Sachverhalt dargestellten Einkünften und Umsätzen hervor.

Bezüglich weiterer Erwägungen zur Beweiswürdigung wird zur besseren Verständlichkeit auf den Punkt „rechtliche Beurteilung“ verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, sind Unrichtigkeiten in der Bilanz bis zur Wurzel zu berichtigen, und zwar auch dann, wenn die Berichtigung für die abgelaufenen Jahre etwa wegen der Rechtskraft der Veranlagungsbescheide oder wegen eingetretener Bemessungsverjährung keine Änderung der Abgabenvorschreibung zu Folge hat, solange sich irgendeine steuerliche Auswirkung für ein anderes Jahr ergeben kann (vgl. VwGH 31.05.2011, 2007/15/0015; Zorn in Hofstätter/Reichel EStG, 53. Lfg 2012, zu § 4 Abs 2 EStG, Rz 78).

Laut VwGH vom 27.06.2019, Ra 2018/15/0040, besteht bei einer TWA für die nachfolgenden Jahre keine Bindungswirkung an ein „*allenfalls zu Unrecht*“ gewährtes erstes Siebentel nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG.

Strittig ist für den gegenständlichen Zeitraum somit die materiell-rechtliche Frage, ob die im Wirtschaftsjahr 2004/2005 vorgenommene Teilwertabschreibung an der Beteiligung des Anlagevermögens zu Recht erfolgt ist und die Voraussetzungen für die Siebentelabsetzungen in den Folgejahren vorliegen.

3.1.1. Rechtsgrundlagen:

§ 204 UGB (bis 31.12.2006: HGB) idF BGBl. Nr. 304/1996:

(2) Gegenstände des Anlagevermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren Wert abzuschreiben, der ihnen am Abschlußstichtag unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen beizulegen ist. Bei Finanzanlagen dürfen solche Abschreibungen auch vorgenommen werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.

§ 189a Z 2 UGB (ehemals § 228 Abs. 1 HGB) lautet auszugsweise:

Beteiligung: Anteile an einem anderen Unternehmen, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesem Unternehmen zu dienen; dabei ist es gleichgültig, ob die Anteile in Wertpapieren verbriefte sind oder nicht; es wird eine Beteiligung an einem anderen Unternehmen vermutet, wenn der Anteil am Kapital 20% beträgt oder darüber liegt; [...]

§ 6 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004 lautet auszugsweise:

„Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt folgendes:

[...]

2.a) Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Eine pauschale Wertberichtigung für Forderungen ist nicht zulässig. Zu den Herstellungskosten gehören auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten. Z 13 letzter Satz ist zu beachten.

§ 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988 idF. BGBl. I Nr. 52/2009 lautet:

Für Beteiligungen im Sinne des § 10 gilt folgendes:

Abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) oder Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung sind im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen, soweit nicht

- eine Zuschreibung erfolgt oder*
- stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt werden oder*
- im Wirtschaftsjahr der Abschreibung oder des Verlustes stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer anderen zum Anlagevermögen gehörenden von dieser Vorschrift nicht berührten Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt und auf Antrag des Steuerpflichtigen gegenverrechnet werden.*

3.1.2. Rechtliche Erwägungen:

3.1.2.1. Teilwertbegriff

Nach der Legaldefinition in § 6 Z 1 EStG 1988 ist der Teilwert der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Gemäß § 6 Z 2 lit a EStG 1988 ist nicht abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wobei, wenn der Teilwert niedriger ist, dieser niedrigere Teilwert angesetzt werden darf. Im Rahmen dieses einkommensteuerlichen Wahlrechtes sind bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG 1988 die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend.

Der Teilwertbegriff ist ein eigenständiger steuerlicher Maßstab, der zwar dem unternehmensrechtlichen „beizulegender Wert“ ähnlich ist, jedoch ist bei der Ermittlung des Teilwerts die Judikatur des VwGH zu beachten.

Die von der Rechtsanwendung entwickelten Teilwertvermutungen sind bloß als Bewertungshilfen im Sinne der Gewinnung eines ersten gedanklichen Ansatzes für die Wertvorstellung von einem Wirtschaftsgut zu verstehen, die nicht den Blick auf die den Teilwert von Beteiligungen prägenden spezifischen Wertfaktoren verstellen dürfen. Nach der Judikatur des VwGH sind bei der Ermittlung des Teilwerts der Beteiligung der Substanzwert, der Ertragswert und der funktionale bzw strategische Wert zu berücksichtigen (VwGH 29.04.1992, 90/13/0228).

Der Substanzwert einer Beteiligung besteht aus den Buchwerten der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft einschließlich der stillen Reserven und abzüglich der stillen Lasten.

Der Ertragswert ist ein Zukunftswert, da er den Barwert der in Zukunft zu erwartenden Erträge darstellt. Die erwarteten Erträge ergeben sich aus den geschätzten zukünftigen Erträgen bzw den in die Zukunft projizierten Vergangenheitserträgen, wobei dem Kapitalisierungszinsfuß eine besondere Bedeutung zukommt.

Unter dem funktionalem Wert ist ein Wert zu verstehen, der sich aus dem Einfluss auf andere Unternehmen im Wettbewerb ergibt (vgl. VwGH 2002/14/0085 zur gegenseitigen Förderung von Betrieben oder VwGH 90/13/0031 zu technischen bzw. wirtschaftlichen Kooperationen).

Eine funktionale Bedeutung haben beispielsweise das Ausschalten der Konkurrenz, die Erhöhung des Marktanteils, eine vergrößerte Einkaufsmacht, die Absatzsicherung sowie Rationalisierungs- und Synergieeffekte (vgl Bertl/Hirschler, RWZ 2008, 257).

Der funktionale Wert einer Beteiligung ist in gewisser Weise ein subjektiver Wert, da er von dem Unternehmen zu beurteilen sein wird, welches die Beteiligung hält (Bubeck, ÖStZ 2014, 524; Kauba, Teilwertabschreibungen, S. 48; Doralt, § 6, Rz. 188).

Hat der Anteilseigner durch die Höhe seiner Beteiligung ua Einfluss auf die Unternehmenspolitik des Tochterunternehmens, so ist auch ein funktionaler Wert von Bedeutung, der zu einem höheren Teilwert der Beteiligung führen kann (vgl VwGH 29.04.1992, 90/13/0228).

3.1.2.2. Judikatur des VwGH zum Nachweis eines niedrigeren Teilwerts:

Bei einer Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist die Entwertung des Wirtschaftsguts nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Die Beweislast bzw die Pflicht zur Glaubhaftmachung eines niedrigeren Teilwerts liegt beim Steuerpflichtigen (vgl VwGH 13.12.1995, 92/13/0081 und VwGH 25.06.2007, 2005/14/0121).

Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung eines niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (VwGH 28.11.2001, 99/13/0254 unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des VwGH).

Eine Teilwertabschreibung hat dabei allgemein eine erhebliche und dauernde Wertminderung zur Voraussetzung (vgl VwGH 22.09.1992, 88/14/0088).

Dieser Nachweis bzw diese Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, aufgrund derer die Teilwertminderung in einem bestimmten Wirtschaftsjahr eingetreten ist (VwGH 22.04.2009, 2006/15/0213).

Die Teilwertabschreibung eines nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts ist nur dann möglich, wenn dargelegt wird, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, aufgrund welcher die Wiederbeschaffungskosten des Wirtschaftsguts in nicht unerheblichem Umfang unter die ursprünglichen Anschaffungskosten gesunken sind (vgl VwGH 18.07.1995, 91/14/0047; VwGH 21.07.1998, 97/14/0084) oder dass sich die Anschaffung oder die Aufwendung weiterer Anschaffungskosten (Zuschüsse) als Fehlmaßnahme erwiesen hat (vgl VwGH 17.04.2008, 2005/15/0073; VwGH 29.04. 1992, 90/13/0228).

Der Teilwert einer Beteiligung ist in der Regel durch eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln (vgl VwGH 06.07.2006, 2006/15/0186).

Diese wissenschaftlich anerkannten Methoden sind im Fachgutachten zur Unternehmensbewertung des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder KFS/BW1 und im Fachgutachten des Instituts der

Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW S 1 2005) dargestellt (VwGH 26.02.2013, 2010/15/0022 und VwGH 25.06.2007, 2005/14/0121).

3.1.2.3. Zur Frage der Tauglichkeit des vorgelegten Gutachtens zum Nachweis des Teilwerts:

Das von der BF vorgelegte Gutachten zur Unternehmensbewertung der S GmbH zum 31.01.2005 wurde von der steuerlichen Vertretung am 28.04.2006 auf Basis der Informationen, die die BF bis zum 26.04.2006 bekanntgegeben hat, erstellt.

Bei dem Gutachten handelt es sich nach Angabe der steuerlichen Vertretung um eine „indikative Wertermittlung“, deren Zweck die „Verifizierung des Beteiligungsansatzes“ an der S GmbH sei.

Der durchschnittliche indikative Wert der Beteiligung wurde mit 2,2 Mio Euro bestimmt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist dieses Gutachten aus folgenden Gründen nicht zum Nachweis der Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung geeignet:

3.1.2.3.1. Bei der Bewertung wurde kein funktionaler Wert angesetzt

Bei der Bewertung einer Beteiligung ist auch ein Vorteil zu berücksichtigen, welcher dem Unternehmen des Anteilseigners aus der beherrschenden Stellung gegenüber der Tochtergesellschaft zukommt. So führt das Fachgutachten des Institutes der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW S1 2005, verabschiedet vom Hauptfachausschuss des Institutes am 18. Oktober 2005) im Abschnitt 2.4. -Absatz 13c- zum subjektiven Wert einer Unternehmensbeteiligung aus, der Wert beinhalte die Einschätzung des Wertes an einem Unternehmen unter Berücksichtigung der individuellen persönlichen Verhältnisse und Ziele des jeweiligen Anteilseigners; Bewertungsparameter seien deshalb neben der Anteilsquote insbesondere der damit verbundene Einfluss des Anteilseigners auf die Unternehmenspolitik sowie erwartete Synergieeffekte (vgl. auch VwGH 06.07.2006, 2006/15/0186).

Auf Seite 5 des von der BF vorgelegten Gutachtens zum Unternehmenswert am 31.1.2005 finden sich folgende Hinweise:

“Im Rahmen der vorliegenden Bewertung wird davon ausgegangen, dass es sich bei dem Investor um einen Kapitalanleger handelt, der das bisherige Unternehmenskonzept... beibehält.“

„Wir haben objektivierte Unternehmenswerte unter der Prämisse unveränderter Unternehmensfortführung aus Stand Alone Sicht ermittelt.“

„Insbesondere wird darauf hingewiesen, dass Erwerber von Unternehmen in vielen Fällen dazu bereit sind, strategische Prämien (Kontrollprämien, Synergien) zu bezahlen. Im Rahmen der vorliegenden Bewertung wurden keine strategischen Prämien angesetzt.“

Eine Begründung für die Nichtberücksichtigung von strategischen Prämien ist nicht angegeben.

Angesichts der beherrschenden gesellschaftsrechtlichen Stellung der BF, der Absicht neue Märkte zu erschließen und Konkurrenzbetriebe zu übernehmen, wäre nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts jedenfalls der Ansatz eines funktionalen Wertes geboten gewesen.

Durch die Nichtberücksichtigung des funktionalen Wertes fehlt ein wesentlicher Bestandteil des Teilwerts. Dieser Mangel wurde bereits bei der Außenprüfung aufgezeigt.

Wird als Beweis ein Gutachten verwendet, welches nur auf die Höhe des Verkehrswerts und nicht auf den Teilwert als steuerlich relevanten Bewertungsmaßstab eingeht, so ist es nicht geeignet die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (vgl. VwGH 26.07.2006, 2006/14/0016).

3.1.2.3.2. Die „indikative Wertermittlung zum 31.01.2005“ entspricht nicht den Vorgaben des Fachgutachtens zur Unternehmensbewertung KFS/BW1 zur Informationsbeschaffung und Unternehmensanalyse:

Der Teilwert einer Beteiligung ist in der Regel durch eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln (vgl. VwGH 06.07.2006, 2006/15/0186). Laut Fachgutachten des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Unternehmensbewertung (KFS/BW1) ist bei der Ermittlung der künftigen finanziellen Überschüsse (auszugsweise) folgende Vorgangsweise geboten:

„(51) Die Planung der finanziellen Überschüsse stellt ein zentrales Element jeder Unternehmensbewertung dar. Sie erfordert eine umfangreiche Informationsbeschaffung und darauf aufbauende vergangenheits-, stichtags- und zukunftsorientierte Unternehmensanalysen und ist durch Plausibilitätsüberlegungen hinsichtlich ihrer Angemessenheit und Widerspruchsfreiheit zu überprüfen.“

Informationsbeschaffung:

(52) Grundsätzlich sind alle Informationen zu erheben, die für die Planung der finanziellen Überschüsse des Unternehmens von Bedeutung sind. Dazu gehören in erster Linie zukunftsbezogene unternehmens- und marktorientierte Informationen. Unternehmensbezogene Informationen sind insbesondere interne Plandaten sowie Analysen der Stärken und Schwächen des Unternehmens und der von diesem angebotenen Leistungen. Marktbezogene Informationen sind unter anderem Daten über die Entwicklung der Branche,

der Konkurrenzsituation und der bearbeiteten Absatzmärkte, aber auch langfristige gesamtwirtschaftliche sowie länder- und branchenspezifische Trendprognosen.

Vergangenheitsanalyse:

(56) Die unternehmensbezogenen Informationen sind um eine Analyse der Unternehmensumwelt in der (jüngeren) Vergangenheit zu ergänzen. Hierzu gehören die Entwicklung der Marktstellung des Unternehmens und sonstige Markt- und Umweltentwicklungen (zB Entwicklungen in politischer, rechtlicher, ökonomischer, technischer, ökologischer und sozialer Hinsicht).

Planung (Phasenmethode):

(58) Die Unternehmensbewertung basiert grundsätzlich auf einer möglichst umfassenden von der Unternehmensleitung erstellten integrierten Planungsrechnung, die ihre Zusammenfassung in Plan-Bilanzen, Plan-Gewinn- und Verlustrechnungen und Finanzplänen findet. Die Planungsrechnung hat die prognostizierte leistungs- und finanzwirtschaftliche Entwicklung im Rahmen der erwarteten Markt- und Umweltbedingungen zu reflektieren. Unter Berücksichtigung der beschafften Informationen und der Erkenntnisse aus der vergangenheits- und stichtagsorientierten Unternehmensanalyse sind aus dieser Planungsrechnung die künftigen finanziellen Überschüsse abzuleiten. Thesaurierungen finanzieller Überschüsse des Unternehmens und deren Verwendung sind in der Planungsrechnung zu berücksichtigen.

(59) Die finanziellen Überschüsse des zu bewertenden Unternehmens werden in der Regel in mehreren Phasen geplant (Phasenmethode). Die Phasen können in Abhängigkeit von Größe, Struktur, Branche und Lebensdauer des zu bewertenden Unternehmens unterschiedlich lang sein. In den meisten Fällen wird die Planung in zwei bis drei Phasen vorgenommen.

(60) Die Detailplanungsphase, für die eine periodenspezifische Planung der finanziellen Überschüsse erfolgen kann, ist in Abhängigkeit von Größe, Struktur und Branche des Unternehmens häufig auf drei bis fünf Jahre begrenzt (Phase I).

(61) Die Detailplanungsphase ist um eine Grobplanungsphase (Phase II) zu ergänzen, wenn die Annahme, das Unternehmen gehe unmittelbar nach der Detailplanungsphase in einen Gleichgewichts- und Beharrungszustand über, nicht plausibel erscheint. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn Investitionszyklen noch nicht abgeschlossen sind; auch längerfristige Produktlebenszyklen, überdurchschnittliche Wachstumsraten, Steuer- oder andere Sondereffekte können eine Grobplanungsphase erfordern.

(65) Wegen des oft starken Gewichts der Wertbeiträge der finanziellen Überschüsse in der Rentenphase kommt der kritischen Überprüfung der zugrunde liegenden Annahmen besondere Bedeutung zu. In diesem Zusammenhang kann es zweckmäßig sein, die integrierte Planungsrechnung über einen längeren Zeitraum fortzuschreiben, um die Auswirkungen

insbesondere von Wachstums- und Thesaurierungsannahmen darzustellen und auf Konsistenz zu überprüfen.

Plausibilitätsbeurteilung der Planung:

(71) Im Rahmen der Beurteilung der materiellen Plausibilität sind die der Planung zugrunde liegenden Annahmen kritisch zu würdigen. Dabei empfiehlt es sich, in einem ersten Schritt die wesentlichen wertbeeinflussenden Annahmen zu identifizieren. In einem weiteren Schritt sind die Nachweise bzw Argumente, die diese Annahmen untermauern, zu analysieren. Letztendlich ist zu beurteilen, ob die Planung schlüssig und widerspruchsfrei aus den getroffenen Annahmen abgeleitet wurde und alle Konsequenzen dieser Annahmen berücksichtigt wurden.“

Das von der BF vorgelegte Gutachten vom 28.04.2006 enthält auf den Seiten 2 bis 6 folgende Hinweise, die darauf hindeuten, dass diese im Fachgutachten KFS/BW1 aufgestellten Anforderungen an eine Unternehmensbewertung nicht erfüllt werden:

„Auftragsgemäß wurde keine detaillierte Analyse der Branche durchgeführt, weshalb es sich bei der vorliegenden Bewertung um eine überschlägige Bewertung handelt.“

„Die in diesem Bericht enthaltenen Informationen sind nicht das Ergebnis von detaillierten Prüfungen des Unternehmens (Due Diligence-Untersuchungen). Der Auftraggeber sei darauf aufmerksam gemacht, dass das Ergebnis einer solchen Untersuchung die zugrunde liegende Bewertung und die Informationen in diesem Bericht gegebenenfalls wesentlich beeinflussen kann.“

„Wir haben die Vollständigkeit und Richtigkeit der in diesem Bericht gesammelten und dargestellten Informationen, insbesondere die Planungsrechnung nicht geprüft, sondern lediglich auf Plausibilität durchgesehen.“

*„Der mit dem Auftraggeber vereinbarte Umfang unserer Arbeiten erstreckte sich auf die Erstellung von Wertüberlegungen auf Basis der uns übergebenen Vorschau- und Planungsrechnungen. Die Unterlagen und Informationen wurden nicht überprüft. ... Die Bewertung basiert auf den vorläufigen Ist-Ergebnissen für 2005/06 sowie der von der ***Bf1*** zur Verfügung gestellten Planungsrechnung für die Jahre 2006/07 bis 2007/08 vom 2.1.2006. Für den Inhalt und die Qualität der Planungsrechnung ist die Gesellschaft verantwortlich.“*

Die vorgelegte indikative Wertermittlung ist also eine „*überschlägige Bewertung*“ und beruht nicht auf umfangreicher Informationsbeschaffung sowie darauf aufbauender Unternehmensanalysen. Die von KFS/BW1 geforderten branchenspezifischen Trendprognosen und Analysen der Marktstellung des Unternehmens wurden nicht durchgeführt.

3.1.2.3.3. Keine Plausibilität der finanziellen Überschüsse in der Rentenphase:

Bezüglich der Bewertungsmethode wird im Gutachten angegeben:

„Die Bewertung der S GmbH erfolgte unter Heranziehung des Discounted Cash Flow-Verfahrens auf Basis der Ist- bzw. Plan-Ergebnisse der Jahre 2005/06 bis 2007/08.“

„Für die Jahre 2005/06 bis 2007/08 wurden die einzelnen Perioden-Cash Flows detailliert geplant und kapitalisiert, für alle nachfolgenden Jahre wurden gleich bleibende Cash Flows angesetzt, als ewige Rente kapitalisiert und auf den Bewertungsstichtag diskontiert.“

Wegen des oft starken Gewichts der Wertbeiträge der finanziellen Überschüsse in der Rentenphase kommt der kritischen Überprüfung der zugrunde liegenden Annahmen besondere Bedeutung zu (Rz 65 KFS/BW1).

Es muss deshalb der Cash Flow, der als ewige Rente kapitalisiert wurde, kritisch hinterfragt werden.

Zur Ermittlung des Cash Flows ist von den Umsätzen und dem EBIT auszugehen. Die im Gutachten angesetzten Beträge und die tatsächlichen Beträge stellen sich wie folgt dar:

Beträge in Mio Euro	Ist 2002/03	Ist 2003/04	Ist 2004/05	VS Ist 2005/06	Plan 2006/07	Plan 2007/08	TV (nachfolgende Jahre mit ewiger Rente)
EBIT lt. Gutachten	-0,7	-1,7	0,0	0,0	0,8	0,9	0,9
Tatsächliches EBIT			0,0	0,0	0,9	2,0	2008/09: 2,3 2009/10: 2,4 2010/11: 4,2
Umsatzerlöse lt. Gutachten	22,8	24,1	26,1	29,9	33,3	35,5	34,4
Tatsächliche Umsatzerlöse			26,1	29,9	36,6	40,5	2008/09: 48,9 2009/10: 44,9 2010/11: 41,9

Es zeigt sich, dass die Planrechnung 2007/08 schon stark von dem tatsächlichen Ergebnis abweicht, umso mehr aber der für die ewige Rente angesetzte Wert (basierend auf einem EBIT von 0,9), welcher ein starkes Gewicht bei der Unternehmensbewertung hat.

Die BF weist darauf hin, dass die Planzahlen 2006/07 dem tatsächlichen Ergebnis entsprechen und die Hochkonjunktur im Wirtschaftsjahr 2007/08 bei Erstellung der Planrechnung ebenso wenig vorhersehbar gewesen sei wie die Finanz- und Wirtschaftskrise ein Jahr danach.

Dazu ist zu bemerken, dass die konjunkturellen Schwankungen keine ausreichende Erklärung für das deutliche Abweichen der Planzahlen vom tatsächlichen Ergebnis bieten.

Das Wirtschaftswachstum lt. Statistik Austria stellt sich im relevanten Zeitraum wie folgt dar:

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
0,9%	2,7%	2,2%	3,5%	3,7%	1,5%	-3,8%	1,8%	2,9%

Das Wirtschaftswachstum 2007 (relevant für das Wirtschaftsjahr 2007/08) weicht nicht wesentlich vom Wert für 2006 (relevant für das Wirtschaftsjahr 2006/07) ab, dennoch wurde im Wirtschaftsjahr 2007/08 ein viel höheres EBIT erzielt.

Die Wirtschaftskrise infolge der Finanzkrise war nicht absehbar. Diese Krise fällt vor allem in das Wirtschaftsjahr 2009/10.

Die unvorhergesehene Hochkonjunktur vermag die tatsächlichen Gewinnsteigerungen nicht zu erklären, weil auch in der Wirtschaftskrise, -im härtesten Krisenjahr 2009/10- das tatsächliche EBIT mit 2,4 Mio deutlich über den 0,9 Mio liegt, die vom Gutachter für die ewige Rente angesetzt wurden.

Die großen Differenzen des EBIT der Planrechnung zum tatsächlichen EBIT dieser Jahre scheinen daher andere Gründe zu haben. Der Hauptgrund liegt nach Meinung des Bundesfinanzgerichts darin, dass der Expansionskurs der S GmbH erfolgreich war und Fortschritte bei der Integration des Werkes ***A*** gemacht wurden, wie aus den Lageberichten und Aufsichtsratsprotokollen abzulesen ist.

Bei Betrachtung der Planrechnung des freien Cash-Flows für die ewige Rente fällt auf, dass von einem leichten Umsatzrückgang ausgegangen wurde.

Dies, obwohl in allen vorigen Jahren deutliche Umsatzsteigerungen zu verzeichnen waren und die Prognosen in den Lageberichten und Aufsichtsratsberichten von weiteren Umsatzsteigerungen ausgingen, wie sie in der Folge auch tatsächlich eintraten.

In der Zeit nach dem Veranlagungsjahr 2004 ist ein Aufwärtstrend in der Gewinnsituation bei weiterhin steigenden Umsatzerlösen bemerkbar und im Lagebericht des Jahres 2005 dokumentiert.

Diese Entwicklung wurde nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts beim Wert, der als ewige Rente kapitalisiert wird, nicht ausreichend berücksichtigt. Die Annahme eines Umsatzrückganges von 2007/08 auf die nachfolgenden Jahre steht in Widerspruch zur Entwicklung der vergangenen Jahre und des bemerkbaren Trends.

Angesichts der dargestellten Gründe erscheint das EBIT als Basis für die ewige Rente mit 0,9 Mio eher willkürlich zu niedrig angesetzt als plausibel begründet.

Wie bereits bei der Außenprüfung festgestellt wurde, spricht es gegen die Plausibilität der Unternehmensbewertung, dass zu allen drei Stichtagen (31.1.2004, 31.1.2005 und 31.1.2006) trotz großer wirtschaftlicher Umwälzungen in diesen Jahren (Umsatzsteigerungen, Entwicklung neuer ***Produkt_A***, Integration des Werkes ***A***) in den Gutachten beinahe derselbe Unternehmenswert ermittelt wurde und dieser noch dazu dem Buchwert vor dem Gesellschafterzuschuss entspricht.

Die Feststellung der Außenprüfung, dass die Bewertungen willkürlich gestaltet wurden, um einerseits eine steuermindernde Auswirkung der Zuschussleistung im Wirtschaftsjahr 2004/05 zu erreichen und andererseits einen steuerpflichtigen Gewinn bei der Veräußerung der Beteiligung am 05.10.2006 zu vermeiden, ist für das Bundesfinanzgericht plausibel.

3.1.2.4. Teilwertabschreibung eines Gesellschafterzuschusses

3.1.2.4.1. Aktivierung des Zuschusses

Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung über die Außenprüfung vom 04.10.2005 hat die BF am 22.06.2004 beschlossen der S GmbH einen „Gesellschafterzuschuss aus Sanierungsgründen“ in Höhe von 4.500.000 Euro zukommen zu lassen. Der Zahlungsfluss erfolgte am 30.06.2004.

Der zugesagte Gesellschafterzuschuss wurde zum 31.1.2004 aktiviert und sofort zur Gänze wertberichtigt. Da das Finanzamt die Teilwertabschreibung wegen des Rückwirkungsverbotes vor dem erfolgten Zahlungsfluss nicht anerkannte, verschob die BF die Teilwertabschreibung in das folgende Wirtschaftsjahr.

Unstrittig ist, dass die Leistungen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft als zusätzliche Anschaffungskosten der Beteiligung zu behandeln sind (vgl VwGH vom 29.04.1992, 90/13/0228).

3.1.2.4.2. Möglichkeiten der sofortigen Abschreibung des Zuschusses:

Strittig ist, ob eine sofortige Abschreibung des Zuschusses im Jahr der Gewährung in Betracht kommt.

Der Verwaltungsgerichtshof führt dazu in dem von der BF zitierten Erkenntnis vom 24.2.1999, 96/13/0206 aus:

„Im Falle von Leistungen des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft zur Verlustabdeckung

kann es für den Fall, dass die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung vorliegen, nach Aktivierung der Verlustabdeckungszuschüsse auf dem Beteiligungskonto zu einem abzugsfähigen Aufwand schon bei der Bilanzierung des Zuwendungsjahres kommen (vgl. das hg Erkenntnis vom 29. April 1992, 90/13/0228, mwH). Dabei setzt der Ansatz des niedrigeren Teilwertes voraus, dass die Anschaffung der Beteiligung oder die Aufwendung weiterer Anschaffungskosten eine Fehlmaßnahme gewesen ist, welche etwa dann vorliegt, wenn nach der Anschaffung Umstände objektiver Natur hervortreten, die den vereinbarten Anschaffungspreis als überhöht erscheinen lassen, was für den Fall von Anlaufverlusten regelmäßig zu verneinen ist. Auch bei Sanierungsmaßnahmen ist der Wert der Beteiligung erst dann als gemindert anzusehen, wenn die weitere Entwicklung erkennen lässt, dass den Belebnungsmaßnahmen der Erfolg versagt bleiben wird (vgl. neuerlich das hg Erkenntnis vom 29. April 1992, 90/13/0228, mwH). Eine Teilwertabschreibung hat dabei allgemein eine erhebliche und dauernde Wertminderung zur Voraussetzung (vgl. die hg Erkenntnisse vom 22. September 1992, 88/14/0088, und vom 18. Juli 1995, 91/14/0047).“

In der Berufung wird verwiesen auf den Artikel „Gesellschafterzuschüsse und Teilwertabschreibung“ (von Zöchling, ÖStZ 1995, S. 149 ff.). Nach Analyse der Rechtsprechung des deutschen BFH zu dieser Problematik wird vom Autor folgendes Ergebnis vertreten:

„Bei Abdeckung von Verlusten der Tochtergesellschaft ist somit eine sofortige Teilwertabschreibung nicht grundsätzlich auszuschließen. Entscheidend ist, ob ein fiktiver Erwerber den durch den Zuschuss erhöhten Beteiligungsansatz anerkennen und im Kaufpreis abgelten würde. Bei Anlaufverlusten wird davon auszugehen sein, dass die getätigten Aufwendungen und Ausgaben die Basis für zukünftige Erträge und Einnahmen darstellen. Dies ist typischerweise bei der Einführung neuer Produkte bzw bei der Bearbeitung neuer Märkte der Fall. Auch ein fiktiver Erwerber des Unternehmens wird eine endgültige Beurteilung über den wirtschaftlichen Erfolg dieser geschäftlichen Maßnahmen erst nach Ablauf einer Beobachtungsfrist treffen und vorerst die getätigten Aufwendungen anerkennen. Ist hingegen erkennbar, dass es sich um eine evidente Fehlmaßnahme handelt, wird eine Teilwertabschreibung auch im Anlaufzeitraum zulässig sein. ...

Erfolgt der Zuschuss zum Zwecke der Verlustabdeckung, ohne dass damit eine nachhaltige Verbesserung der Ertragsaussichten verbunden ist, ist eine Sofortabschreibung des Zuschusses rechtlich geboten. Eine Beobachtungsfrist wäre bei dieser Rechtslage sinnlos, da der Zweck des Zuschusses eben nicht darin besteht, durch Belebnungsmaßnahmen eine Verbesserung der Ertragslage zu erzielen. Eine Sanierungssituation liegt somit nicht vor.

Als typische Fälle, in denen eine sofortige steuerliche Absetzung der Zuschüsse möglich ist, können angesehen werden:

- Zuschüsse zur Ermöglichung einer insolvenzfreien Liquidation der Tochtergesellschaft.*
- Zuschüsse zur Abdeckung von Schließungskosten eines Teilbereichs der Tochtergesellschaft, ohne dass der erhöhte Beteiligungsansatz durch den inneren Wert des verbleibenden Bereiches*

gedeckt ist.

- Zuschüsse zur Beseitigung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung.

Nur dann, wenn die Verlustabdeckung in der Erwartung erfolgt, dass die Zahlungen durch zukünftige Rückflüsse aus den Tochtergesellschaften gedeckt werden, ist eine Sofortabschreibung der Zuschüsse zu versagen.

Es sind somit im Einzelfall die Gründe für einen Zuschuss und die Ertragsaussichten der notleidenden Tochtergesellschaft nach dem Zuschuss zu erforschen.“

Der BF ist somit im ersten Schritt darin zuzustimmen, dass „nicht generell davon ausgegangen werden kann, dass bei jedem Gesellschafterzuschuss eine Beobachtungsfrist abgewartet werden muss.“

Bei Betrachtung des gegenständlichen Zuschusses anhand der genannten typischen Fälle, in denen eine sofortige steuerliche Absetzung möglich ist, lässt sich Folgendes feststellen:

Kein Vorliegen einer insolvenzrechtlichen Überschuldung:

Eine Absicht zur Einstellung des Betriebes oder Teilbetriebes wurde nicht vorgebracht.

Der Fall einer Verlustabdeckung zur insolvenzfürigen Einstellung der Aktivitäten der Tochtergesellschaft oder Abdeckung von Schließungskosten eines Teilbereichs liegt daher nicht vor.

Es stellt sich die Frage, ob der Zuschuss vielleicht zur Beseitigung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung erfolgt ist und aus diesem Grund sofort abschreibbar wäre.

Laut Beschwerde vom 14.10.2010 habe der Zuschuss nämlich dazu gedient, eine massive Bestandsgefährdung zu beseitigen. Der Wirtschaftsprüfer sei ohne Zuschuss nicht mehr in der Lage gewesen den Jahresabschluss der S GmbH zu testieren und von der Bilanzierung zu Zerschlagungswerten abzusehen. In der mündlichen Verhandlung wurde von der BF vorgebracht, beim Sanierungsplan sei für Ende 2004 eine Schließung in Betracht gezogen worden und ohne den Zuschuss wäre das Unternehmen insolvent geworden.

Aus den Jahresabschlüssen 2004 und 2005 ist ersichtlich, dass das Eigenkapital aufgrund der Verluste zwar gesunken war, aber sich auch ohne Berücksichtigung des Zuschusses (Buchung auf Kapitalrücklage 4,5 Mio) immer noch auf über eine Million Euro belief (Stammkapital: 220.000, Bilanzgewinn 2005: 977.705). Eine bilanzielle Überschuldung (negatives Eigenkapital) lag somit nicht vor. Selbst wenn zu befürchten gewesen wäre, dass wegen weiterer Verluste eine bilanzielle Überschuldung eintreten könnte, wäre damit noch keine insolvenzrechtliche Überschuldung eingetreten.

Für die Prüfung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung sind nämlich die stillen Reserven und eine eventuell positive Fortbestehensprognose zu berücksichtigen. Auch Maßnahmen wie das Nachrangstellen von Gesellschafterdarlehen (2004 bestanden die Hälfte der

Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen) oder die Abgabe einer harten Patronatserklärung durch die BF hätten in Betracht gezogen werden können.

Eine insolvenzrechtliche Überschuldung war bei der S GmbH also nicht eingetreten und angesichts des zum 31.1.2005 sichtbaren Aufwärtstrends war eine solche auch nicht mehr zu befürchten.

Somit scheidet auch dieser Fall, in dem der VwGH (Erkenntnis vom 24.02.1999, 96/13/0206) eine sofortige Abschreibung von Zuschüssen für zulässig befindet, aus.

Zur Frage der Werthaltigkeit des Zuschusses

Nach Argumentation der BF erfolgte der Gesellschafterzuschuss im Jahr 2005 überwiegend zur Verlustabdeckung einer damals massiv insolvenzgefährdeten Gesellschaft. Dieser Zuschuss sei nicht mit einer nachhaltigen Verbesserung der Ertragsaussichten verbunden, daher nicht werthaltig und sofort abzuschreiben.

Dazu ist Folgendes festzustellen:

Der Zuschuss steht in Zusammenhang mit dem Erwerb des Betriebes *****A*****. Dieser Erwerb führte zu einer stärkeren Marktposition im *****A_Geschäft***** und einem Eintritt in neue Marktsegmente, was an den deutlichen Umsatzsteigerungen ablesbar ist.

Anlaufverluste sind in einer Zeit großer Umstrukturierungen infolge eines Betriebserwerbes sind nicht überraschend, immerhin war das Werk in *****A***** beim Erwerb größer als das *****Werk_A***** in *****Y***** und ein wesentlicher Grund für den niedrigen Kaufpreis bestand offenbar in der Verlustträchtigkeit des Betriebes in den Jahren vor dem Erwerb. Dieser Umstand war der BF beim Erwerb bekannt, ebenso wie der veraltete Zustand des Anlagevermögens, der Investitionen erfordern würde.

Die S GmbH legte durch diesen Betriebserwerb und durch die Entwicklung neuer Produkte den Grundstein für hohe Gewinne und Umsatzsteigerungen in späteren Jahren.

Im Lagebericht 2005 der S GmbH wurde verkündet: *„Die Entwicklung von *****Produkt_A***** für die Marktsegmente *****X***** konnten abgeschlossen werden. Erste Erfolge am Markt erlauben berechtigte Hoffnungen für Umsatzzuwächse in diesem wichtigen Bereich.“*

Im Lagebericht 2006 der BF findet sich dazu Folgendes:

*„Die Entwicklung einer neuen Generation von *****Produkt_A***** unter der Marke *****W***** bildet die Grundlage für die Gewinnung neuer Marktanteile im Geschäftsbereich *****Produkt_A*****. Signifikante Vorteile in der Anwendung brachten erste Erfolge bei wichtigen Erstausrüstern.*

*...Im Geschäftsfeld *****Produkt_A***** konnten starke Zuwächse realisiert werden. Sowohl im Geschäft mit Erstausrüstern als auch im Nachrüstgeschäft wurden zweistellige Zuwachsraten realisiert. Anwendungen in der Bauindustrie und im maritimen Umfeld sind die wachsenden*

*Marktsegmente. Durch Vertriebspartner bedienen wir unsere Kunden mit ***Produkt_A*** für ***V***. Auch in diesem Geschäftsfeld gewinnen die Märkte im Nahen Osten und in Südostasien rasch an Bedeutung. Durch erste Lieferungen bzw. durch überproportionale Zuwachsraten konnten Marktpositionen in diesen Regionen besetzt werden. ... Neue Lösungen für den rationellen Materialtransport lassen neue Anwendungsfelder für ***Produkt_A*** erkennen.“*

Das Bundesfinanzgericht stellt daher fest, dass der Zuschuss von 4,5 Mio Euro aus kaufmännischen Erwägungen, in Erwartung zukünftiger Erträge geleistet wurde und damit werthaltig war.

Kein Vorliegen einer Fehlmaßnahme:

Der Ansatz des niedrigeren Teilwertes setzt voraus, dass die Anschaffung der Beteiligung oder die Aufwendung weiterer Anschaffungskosten eine Fehlmaßnahme gewesen ist, welche etwa dann vorliegt, wenn nach der Anschaffung Umstände objektiver Natur hervortreten, die den vereinbarten Anschaffungspreis als überhöht erscheinen lassen, was für den Fall von Anlaufverlusten regelmäßig zu verneinen ist. Auch bei Sanierungsmaßnahmen ist der Wert der Beteiligung erst dann als gemindert anzusehen, wenn die weitere Entwicklung erkennen lässt, dass den Belebungsmaßnahmen der Erfolg versagt bleiben wird (vgl. VwGH vom 29. April 1992, 90/13/0228, mwH).

Im vorliegenden Fall wurde in den Lageberichten und Aufsichtsratsprotollen die Anschaffung des Werkes ***A*** nie als Fehlmaßnahme beschrieben und es wurde ausdrücklich mit einer Besserung der Ertragssituation gerechnet, wie sie in der Folge auch tatsächlich eintrat.

Der VwGH hat den im Lagebericht gemäß § 243 Abs. 2 Z. 2 HGB geäußerten Ansichten im Prognosebericht der Beteiligungsgesellschaft besondere Bedeutung zugemessen: Wird dort von weit über den Erwartungen liegenden Auftragseingängen berichtet, ist eine Teilwertabschreibung der Sanierungszuschüsse nicht gerechtfertigt (VwGH 24.02.1999, 96/13/0206).

Der Kaufpreis des Werkes kann wohl kaum als überhöht angesehen werden, da die BF für das mit 908 TEUR bewertete Anlagevermögen und das mit 497 TEUR bewertete Umlaufvermögen nur Passiva von 1,14 Mio Euro übernahm und die Verkäuferin sogar noch den restlichen Restrukturierungszuschuss iHv. 186 TEUR in bar in die BF leistete.

Die Verlustlage des Werkes und der Zustand des Anlagevermögens war der BF bekannt und war offensichtlich der Grund für den niedrigen Kaufpreis.

Der in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Wechsel des Angestellten, der einen

wichtigen Kunden „mitnahm“ ist für das Bundesfinanzgericht kein ausreichender Umstand, der den Anschaffungspreis als überhöht erscheinen lässt.

Ebenso wenig ist eine Fehlmaßnahme durch Hingabe des Gesellschafterzuschusses erkennbar. Die Verluste entstanden vor allem aus der Übernahme des Standortes ***A***.

Diese Übernahme war sinnvoll, da die BF nur dadurch eine ernsthafte Marktposition bei ***Bereich_A*** erreichen konnte (siehe Stellungnahme der BF vom 03.12.2009).

Aufgrund von Anfangsproblemen bei der Integration des neuen Standortes zahlte die BF zwar „ein hohes Lehrgeld“, die Ausweitung des Geschäftsbereiches war aber nach den übereinstimmenden Aussagen in den Geschäftsberichten sinnvoll.

Die geglückte Ausweitung des Geschäftsbereiches wird durch die deutlichen Umsatzsteigerungen in den Jahren ab Übernahme des Standortes ***A*** im Wirtschaftsjahr 2001/02 belegt.

Sanierungssituation:

Nachdem der Fall einer Verlustabdeckungssituation ohne Aussicht auf Besserung der wirtschaftlichen Lage ausgeschlossen werden kann, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht das Bild einer Sanierungssituation, bei der der Zuschuss in Erwartung zukünftiger Erträge erfolgte. Der Zuschuss erfolgte aufgrund kaufmännischer Erwägungen mit dem Ziel der Wiederherstellung der Ertragsfähigkeit.

Eine Teilwertabschreibung auf während der Sanierungsphase geleistete Zuschüsse ist erst im Zeitpunkt oder der Periode des endgültigen Misserfolgs, sohin am Ende des Sanierungsversuches zulässig. Erst nach Ablauf eines Beobachtungszeitraumes (idR 3 Jahre und somit zum 31.1.2008) ist zu beurteilen, ob die Belebnungsmaßnahme Erfolg hatte (VwGH 29.04.1992, 90/13/0228; VwGH 28.11.2001, 99/13/0254 und VwGH 25. 6. 2007, 2002/14/0085).

Eine solche „Periode des Misserfolgs“ trat aber nicht ein, wie ein Blick auf die folgenden Jahre (2007-2015), die sehr erfolgreich verliefen, offenbart.

3.1.2.5. Wertminderndes Ereignis in Bezug auf den Buchwert vor dem Gesellschafterzuschuss:

Die BF bringt in der Berufung auf Seite 4 Folgendes vor:

„Da die S GmbH ohne Gewährung des Zuschusses massiv bestandsgefährdet war, ist die Abschreibung des alten Beteiligungsansatzes auf null unseres Erachtens jedenfalls erforderlich. Ein Anlaufzeitraum ist hinsichtlich des alten Beteiligungsbuchwertes jedenfalls nicht argumentierbar.“

Aus dem Verwaltungsgeschehen geht hervor, dass der „alte (steuerliche) Beteiligungsansatz“ von 2,3 Mio zum 31.01.2004 bei der Außenprüfung der Jahre 2001-2004 nie strittig gewesen zu sein scheint.

Gegenstand der Besprechungen war immer nur die Abschreibung des Zuschusses, der steuerlich jedenfalls im Wirtschaftsjahr 2004/05 geleistet wurde.

Wenn daher die S GmbH tatsächlich aufgrund einer Fehlmaßnahme in Zusammenhang mit dem Erwerb des Werkes ***A*** im Jahr 2001 massiv bestandsgefährdet gewesen wäre und mit der Außenprüfung wie behauptet Einvernehmen darüber bestanden hätte, dann wäre eine Teilwertabschreibung des Beteiligungsansatzes von 2,3 Mio zum 31.1.2004 die richtige Vorgehensweise gewesen.

Die belangte Behörde überzeugt diesbezüglich mit dem Argument, dass kein Unternehmer gutes Geld schlechtem Geld nachwerfen würde. Damit ist gemeint, dass niemand 4,5 Mio Euro investieren würde, um einen Beteiligungswert von 2,3 Mio Euro zu erhalten. Eine komplette Wertlosigkeit des wichtigsten Bereiches der ***A_Gruppe*** wurde damals also von den Parteien nicht angenommen.

Wenn die BF argumentiert, dass im Jahr 2005 zumindest die Abschreibung des alten Beteiligungsansatzes geboten sei, weil bei diesem keinesfalls ein Beobachtungszeitraum wie bei Anlaufverlusten oder Sanierungszuschüssen abzuwarten sei, ist dem entgegenzuhalten: Wenn schon zum 31.01.2004 der alte Beteiligungsansatz nicht strittig war, dann umso weniger zum 31.01.2005, als die Situation und die Zukunftsaussichten sich schon zum Besseren gewendet hatten.

Die Verbesserung der Situation wird deutlich aus einem Vergleich der Lageberichte 2004 und 2005.

Im Lagebericht der S GmbH zum 31.1.2004 heißt es:

„Einem planmäßig erhöhten Umsatz steht eine dramatisch schlechte Entwicklung des Ergebnisses gegenüber. Die eingeleiteten Korrekturmaßnahmen haben im Geschäftsjahr nicht gegriffen.“

Demgegenüber im Lagebericht der S GmbH zum 31.1.2005:

„Nach dem dramatischen Ergebniseinbruch des Vorjahres kann nun wieder ein wesentlich besseres Ergebnis vorgelegt werden. Die identifizierten Maßnahmen haben gegriffen und das geplante Ergebnis konnte sogar übertroffen werden. Die Verbesserung resultiert zum überwiegenden Teil aus Produktivitätsverbesserungen in der Produktion, durch hohe Kostendisziplin und durch die Reduzierung der Fehlerkosten.“

3.1.2.6. Kein Nachweis von wesentlichen Umständen für ein Sinken des Teilwerts unter den Buchwert

Unabhängig davon, dass hinsichtlich des alten Beteiligungsbuchwerts kein Anlaufzeitraum argumentierbar wäre, ist eine Teilwertabschreibung nur dann möglich, wenn dargelegt wird,

dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, aufgrund welcher die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter die ursprünglichen Anschaffungskosten gesunken sind (vgl VwGH 18.07.1995, 91/14/0047; VwGH 21.07.1998, 97/14/0084).

Als wesentliche Umstände für eine Teilwertabschreibung wurden im gegenständlichen Fall die erlittenen Verluste (die steuerlichen Verluste der Jahre 2003-2005 belaufen sich auf 2,6 Mio Euro) und die Probleme bei der Integration des Werkes in ***A*** vorgebracht.

Allerdings ist nach der Judikatur des VwGH das alleinige Erwirtschaften von Verlusten kein Indiz für einen gesunkenen Teilwert, da neben der aktuellen Ertragslage auch die Ertragsaussichten, die Vermögenswerte und die funktionale Bedeutung eine Rolle spielen (vgl VwGH 29.04.1992, 90/13/0228 und VwGH 24.02.1999, 96/13/0206).

Zu den positiven Ertragsaussichten wurde bereits in diesem Erkenntnis ausgeführt.

Als Ursache für die Verluste nannte die BF vor allem Probleme bei der Integration des Betriebes ***A***. Die Integrationsphase habe länger gedauert als geplant und es habe aufgrund einer Fehleinschätzung weit mehr investiert werden müssen als geplant.

Nach Auskunft von ***2*** war das Werk in ***A*** zum Zeitpunkt der Übernahme etwas größer als das bestehende ***Werk_A***. Insbesondere was die Größe der ***Produkt_A*** sowie die Konstruktionen betrifft, habe das Werk in ***A*** damals neue Möglichkeiten eröffnet. ***A*** sei heute in der Gruppe ein Kompetenzzentrum für schwere ***Produkt_A***, die nur dort in der von den Kunden geforderten Qualität hergestellt werden können (siehe Artikel vom 23.5.2020 auf ORF.at).

Der Erwerb des Betriebes ***A*** erfolgte also mit der Absicht eine ernsthafte Position im Segment der ***Produkt_A*** zu erreichen. An den Umsatzzahlen lässt sich deutlich ablesen, dass Marktanteile dazugewonnen wurden.

Das Bundesfinanzgericht stimmt dem Argument des Außenprüfers zu, dass bei derartigen Ausweitungen von Geschäftsbereichen im Wirtschaftsleben mit den Umsätzen nicht sofort korrespondierend die Gewinne steigen, sondern dass Investitionen zur Integration des neuen Betriebes zu tätigen und Anfangsprobleme zu lösen sind. Es ist also häufig mit Anlaufverlusten zu rechnen und damit, dass die Investitionen erst nach einigen Jahren Früchte tragen. An der Entwicklung der Ergebnisse der Folgejahre kann abgelesen werden, dass von der Unternehmensführung keine Fehlmaßnahme gesetzt wurde, die eine Teilwertabschreibung rechtfertigen würde.

Auch wenn die Integration des Werkes ***A*** aufwändiger und schwieriger war als von der BF geplant, ist damit noch kein Umstand für ein Sinken des Teilwerts unter den Buchwert nachgewiesen.

Kein wertbeeinflussendes Ereignis stellt schließlich die Änderung im Management einer

Tochtergesellschaft dar, wenn es keine plausiblen Erläuterungen gibt, wie sich diese Umstände konkret auswirken (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0129).

Der von der BF vorgebrachte erhöhte Bedarf an Teambuilding aufgrund des Austauschs von vier der acht Führungskräfte ist nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts kein ausreichend konkretisiertes wertbeeinflussendes Ereignis.

3.1.2.7. Ergebnis

Das von der BF vorgelegte Gutachten zur Unternehmensbewertung ist nicht zum Nachweis der Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung geeignet.

Die belangte Behörde hat aufgrund des ihr vorliegenden Sachverhaltes, insbesondere den in den Aufsichtsratsprotokollen und Lageberichten dokumentierten Erwartungen in eine positive Geschäftsentwicklung der Tochtergesellschaft, zu Recht den Schluss gezogen, dass ein Herabsinken des Teilwertes zum 31.01.2005 unter den um den Zuschuss erhöhten Buchwert nicht eingetreten war.

Es liegt kein Umstand vor (z.B. Insolvenz oder Fehlmaßnahme), der nach der Judikatur des VwGH eine Teilwertabschreibung rechtfertigen würde.

Eine Teilwertabschreibung zum 31.1.2005 ist daher nicht zulässig und folglich auch nicht die in den Jahren 2009 und 2010 geltend gemachten Siebentelabsetzungen.

Die Beschwerde ist spruchgemäß abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abänderung)

3.2.1.

Aufgrund folgender, anlässlich einer abgabenrechtlichen Prüfung der Jahre 2009 bis 2013 getroffenen Feststellung, die dem Bundesfinanzgericht gemäß § 265 Abs. 6 BAO mitgeteilt wurden, werden die Bescheide Feststellung Gruppenträger 2009 und 2010 abgeändert:

Ertragswirksame Auflösungsbeträge im Zusammenhang mit Aufsichtsratsvergütungen wurden bisher nicht berücksichtigt und führen zu steuerlichen Abrechnungen im Jahr 2009 iHv. 4.500 und im Jahr 2010 iHv. 5.000 Euro.

Das Einkommen der BF 2009 beträgt somit spruchgemäß im Jahr 325.412,10 Euro und im Jahr 2010 230.888,03 Euro.

3.2.2.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für

andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt.

Es besteht sohin im Körperschaftsteuerverfahren eine Bindung an die Feststellung des Einkommens der Gruppenmitglieder einer Gruppe (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied, FGM).

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gem. § 295 Abs. 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, ua. im Falle der Abänderung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

§ 295 Abs. 1 BAO hat daher die Funktion, abgeleitete Bescheide mit den Inhalten erstmalig erlassener Feststellungsbescheide oder deren Abänderung in Einklang zu bringen. Änderungen (Aufhebungen) gem § 295 BAO haben zwingend (kein Ermessen) zu erfolgen (VwGH 20.11.1985, 84/13/0168; 28.3.1996, 94/16/0254; 19.10.2006, 2006/14/0027; 5.9.2012, 2012/15/0062).

Der Feststellungsbescheid iSd § 24a Abs 1 Z 1 KStG 1988 über das Ergebnis des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes entfaltet Bindungswirkung für das Körperschaftsteuerverfahren des Gruppenträgers; er bildet einen Grundlagenbescheid für dieses abgeleitete Körperschaftsteuerverfahren (VwGH 30.10.2014, 2012/15/0054; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, § 24a, Tz 34).

Wie oben dargestellt, stellen die Feststellungsbescheide Gruppenträger (FGT) gem. § 24a Abs. 1 KStG 1988 für 2009 und 2010 einen Grundlagenbescheid für die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2009 und 2010 dar.

Da die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2009 und 2010 gemäß Punkt 3.2.1. dieses Erkenntnisses abzuändern sind, haben gemäß § 295 BAO geänderte Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2009 und 2010 zu ergehen, welche dieser Änderung Rechnung tragen.

Im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2010 wird auch der im wiederaufgenommenen Verfahren geänderte Feststellungsbescheid des Gruppenmitglieds ***U*** vom 11.05.2015 berücksichtigt. Das Einkommen dieses Gruppenmitglieds beläuft sich auf 4.608.736,40 Euro.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig, da der zitierten Judikatur des VwGH zur Frage der Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen an Beteiligungen gefolgt wird.

Fragen der Beweiswürdigung im Einzelfall sind einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Linz, am 10. November 2021