

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

10.03.2016

Geschäftszahl

2013/15/0139

Beachte**Serie (erledigt im gleichen Sinn):**

Ro 2014/15/0052 E 10. März 2016

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde des Finanzamtes Linz in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 31. Jänner 2013, Zl. RV/0903-L/12, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 (mitbeteiligte Partei:

A GmbH in M, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1010 Wien, Renngasse 1), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1 Die mitbeteiligte GmbH ist Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988. Gruppenträger ist die B AG, die 100% der Anteile an der Mitbeteiligten hält.

2 Mit Abtretungsvertrag vom 24. Juni 2010 verkaufte die Mitbeteiligte ihren 100%-Anteil an der AR GmbH um den Betrag von 5.000 EUR. Die AR GmbH war nicht Teil der Unternehmensgruppe. Im Zuge des Verkaufes leistete die B AG einen nichtrückzahlbaren Großmutterzuschuss an die AR GmbH in Höhe von 550.000 EUR. Der Zuschuss wurde von der Mitbeteiligten auf den Beteiligungsansatz der AR GmbH aktiviert und im Zuge der Veräußerung als Buchwertabgang erfasst.

3 Im Rahmen ihrer Steuererklärung für das Jahr 2010 machte die Mitbeteiligte gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 ein Siebentel des aus dem Verkauf der Beteiligung resultierenden Veräußerungsverlustes von 4.608.221,36 EUR geltend.

4 Das beschwerdeführende Finanzamt anerkannte den Veräußerungsverlust im Ausmaß des Großmutterzuschusses mit der Begründung nicht an, dass der Berücksichtigung die Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 entgegenstünde.

5 In ihrer dagegen erhobenen Berufung räumte die Mitbeteiligte ein, dass Einlagen in mittelbar verbundene Gesellschaften im Falle des Ausscheidens der Beteiligung bei der Zwischengesellschaft nicht abzugsfähig seien. In solchen Fällen käme lediglich eine - unter Berücksichtigung der Siebentelregelung des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 erfolgende - Teilwertabschreibung bei der den Zuschuss leistenden Großmuttergesellschaft (gegenständlich also der B AG) in Betracht. Da aber zwischen der B AG und der Mitbeteiligten eine Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988 bestehe, sei auf Grund der Bestimmung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 auch eine Teilwertabschreibung durch die B AG ausgeschlossen. Dieser doppelte Ausschluss einer steuerwirksamen Teilwertabschreibung habe zur Folge, dass Wertminderungen für steuerliche Zwecke gänzlich unberücksichtigt blieben. Dies könne nicht das intendierte Ergebnis des Gesetzgebers gewesen sein. Die so genannte Kaskadenregelung des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 ziele auf die Beschränkung in Form einer einmaligen Verlustverwertung ab, nicht jedoch auf einen gänzlichen Ausschluss. Es sei daher eine teleologische

Reduktion der Kaskadenregelung des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 dahingehend vorzunehmen, dass die Bestimmung dann nicht anzuwenden sei, wenn eine Geltendmachung auf Grund einer anderen Bestimmung auf Ebene der Großmuttergesellschaft gleichfalls nicht möglich sei. Das sei gegenständlich in Bezug auf die Bestimmung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 der Fall. Zur Sicherstellung der gesetzlich gewollten Einmalverwertungsmöglichkeit von Teilwertabschreibungen bzw. Veräußerungsverlusten sei der Verlust aus dem durchgebuchten Großmutterzuschuss durch teleologische Reduktion des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 bei der Mitbeteiligten steuerlich zu berücksichtigen.

6 Weiters wurde darauf hingewiesen, dass aus verfahrensrechtlicher Vorsicht auch gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 der B AG sowie gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2010 Berufung für den Fall erhoben worden sei, dass die Sicherstellung der Einmalverwertungsmöglichkeit von Teilwertabschreibungen bzw. Veräußerungsverlusten durch eine teleologische Reduktion des § 9 Abs. 7 (an Stelle des § 12 Abs. 3 Z 3) KStG 1988 herzustellen wäre.

7 Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge. Sie begründete ihre Entscheidung im Wesentlichen damit, dass eine Auslegung nach dem Wortlaut eindeutig Sinn und Zweck der Regelung des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 widerspräche. Dieser Widerspruch könne nur durch eine teleologische Reduktion gelöst werden. Der Gesetzeswortlaut des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 sei dahingehend einzuschränken, dass im Falle des Vorliegens einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988 die Zwischengesellschaft nicht von der Geltendmachung eines Veräußerungsverlustes ausgeschlossen sei. Der Gesetzgeber habe nämlich weder mit der Regelung des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 noch mit jener des § 9 Abs. 7 KStG 1988 einen gänzlichen Ausschluss der Verlustverwertung bewirken wollen. Der Telos des Gesetzes ziele in beiden Fällen nur auf den Ausschluss einer doppelten Verlustverwertung. Eine gänzliche Neutralisierung des Veräußerungsverlustes widerspräche zudem dem Grundsatz der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

8 Der Ansatz des Veräußerungsverlustes habe bei der Mitbeteiligten durch teleologische Reduktion des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 (und nicht bei der B AG im Rahmen des § 9 Abs. 7 KStG 1988) zu erfolgen, weil die Kaskadenregelung des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 bereits eine Stufe vor dem Abzugsverbot des § 9 Abs. 7 KStG 1988 ansetze und letzterer Bestimmung daher denklogisch vorgehe. Bei der Regelung des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 sei mit Inkrafttreten des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, eine nachträgliche Lücke entstanden, weil in Fällen einer Unternehmensgruppe nunmehr beide Gesellschaften - die Zwischengesellschaft und der Gruppenträger - den Veräußerungsverlust nach dem Gesetzeswortlaut nicht geltend machen könnten. Führe die Veräußerung der Beteiligung zu einem Verlust, sei dieser in Höhe der Einlage steuerneutral zu behandeln, obwohl auch der Gruppenträger den Veräußerungsverlust nicht geltend machen könne. § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 sei somit ab der Geltung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004 überschießend geworden. Die überschießende Regelung sei durch Reduktion mit ihrem Gesetzeszweck in Einklang zu bringen.

9 Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde des Finanzamtes, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten des Verwaltungsverfahrens und Erstattung von Gegenschritten durch die belangte Behörde und die mitbeteiligte Partei erwogen hat:

10 § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 idF BGBl. I vom 4. Juni 2004, Nr. 57, Steuerreformgesetz 2005 - StReformG 2005, lautet:

"3. 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."

11 § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 in der angeführten Fassung untersagt bei Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften insoweit die steuerliche Berücksichtigung der Teilwertminderung, als der Abschreibungsbedarf in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den geleisteten Einlagen steht. Dies betrifft vor allem so genannte Großmutterzuschüsse, die steuerrechtlich auf jeder Ebene, also auch bei allen Zwischenkörperschaften, den Beteiligungsansatz erhöhen (vgl. VwGH vom 28. November 2001, 99/13/0254, und vom 18. April 2007, 2003/13/0053, VwSlg 8224/F).

12 Stellt sich der Zuschuss als nicht werthaltig heraus, konnte nach der Rechtslage vor dem StReformG 2005 die jeweilige Beteiligung sowohl auf Ebene der zuschießenden Körperschaft als auch auf Ebene der Zwischenkörperschaft steuerwirksam auf ihren jeweiligen niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden (vgl. VwGH vom 19. September 2007, 2004/13/0050; zur Möglichkeit der mehrfachen Berücksichtigung einer Wertminderung auch *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 12 Tz 318; zur geschichtlichen Entwicklung *Lachmayer*, Teleologische Reduktion des § 12 Abs 3 Z 3 KStG in der Gruppe?, ÖStZ 2013/178, 95).

13 Mit der durch das StReformG 2005 dem § 12 Abs. 3 KStG 1988 neu angefügten Z 3 sollte verhindert werden, dass die Kaskadenwirkung bei Durchbuchung von Einlagen an mittelbar verbundenen Körperschaften zur steuerlichen Multiplikation der Wirkung von Wertminderungen dieser Beteiligungen im Wege von steuerwirksamen Teilwertabschreibungen führt und zwar unabhängig davon, ob tatsächlich Geldflüsse

stattfinden oder nicht (vgl. 451 BlgNR XXII. GP, 30). Eine solche Mehrfachverwertung wird dadurch ausgeschlossen, dass im Fall von Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften bei der Zwischenkörperschaft der niedrigere Teilwert nicht angesetzt werden darf, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass kein Zusammenhang mit der Einlage besteht. Auf der Ebene der Zwischenkörperschaft besteht somit die Vermutung, dass die Teilwertminderung einlagebedingt ist und daher eine Teilwertabschreibung für die Wertminderung der Beteiligung ausscheidet (vgl. *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 12 Tz 319). Die Neuregelung war erstmals bei der Veranlagung für das Jahr 2005 anzuwenden (vgl. § 26c Z 1 KStG 1988).

14 Mit dem StReformG 2005 wurde auch § 9 KStG 1988 neu gefasst. An die Stelle der bisherigen Organschaft trat die so genannte Gruppenbesteuerung, in deren Rahmen die steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften beim Gruppenträger zusammengefasst werden.

15 Gemäß § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988 dürfen auf Gruppenbeteiligungen keine steuerwirksamen Teilwertabschreibungen vorgenommen werden. Die Erläuterungen (451 BlgNR XXII. GP, 26) begründen das Abzugsverbot mit dem Umstand, dass die Verluste der Beteiligungskörperschaft ohnedies bei der beteiligten Körperschaft bzw. letztlich beim Gruppenträger wirksam werden.

16 Dieses Verbot der Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen im ersten Satz des § 9 Abs. 7 KStG 1988 wurde durch das AbgÄG 2004, BGBl. I vom 30. Dezember 2004, Nr. 180, um das Verbot der Abzugsfähigkeit von "Veräußerungsverluste(n) hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern" erweitert. Nach den Erläuterungen (vgl. 686 BlgNR XXII. GP, 18) sollte mit dieser Änderung ein Veräußerungsverlust aus dem Verkauf einer Beteiligung an einem bisherigen Gruppenmitglied der Teilwertabschreibung gleichgestellt werden, weil in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Veräußerungsverlust einer vorweggenommenen (unterjährigen) Teilwertabschreibung entspricht.

17 Das gruppenbezogene Teilwertabschreibungsverbot des § 9 Abs. 7 KStG 1988 wie auch das einlagebedingte Teilwertabschreibungsverbot des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 wurden - wie dargestellt - mit dem StReformG 2005 eingeführt und traten mit der Veranlagung für das Jahr 2005 in Kraft. Die Ausweitung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 auf Veräußerungsverluste erfolgte zwar erst mit dem (einige Monate später kundgemachten) AbgÄG 2004, trat jedoch ebenfalls mit der Veranlagung 2005 in Kraft und sollte - wie oben dargestellt - wirtschaftlich gleichgelagerte Sachverhalte rechtlich gleichstellen.

18 Die Ausführungen der belangten Behörde, mit Inkrafttreten des AbgÄG 2004 sei eine "nachträgliche Gesetzeslücke" entstanden, weil in Fällen der Unternehmensgruppe nunmehr beide Gesellschaften - die Zwischenkörperschaft und der Gruppenträger - von der Abschreibung ausgeschlossen worden wären, treffen demnach nicht zu. Dieser Ausschluss erfolgte dem Grunde nach bereits mit dem StReformG 2005, somit schon bei Einführung der Gruppenbesteuerung. Der aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage hervorgehende Telos des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 wird auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung erfüllt.

19 Der angefochtene Bescheid stützt sich weiter auf die Erwägung, dass § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 bereits den Ansatz des niedrigeren Teilwertes ausschließt, während § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988 nur die vorgenommene Teilwertabschreibung steuerneutral stelle. Für den Beschwerdefall kann es nun dahingestellt bleiben, ob § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988 nicht auch dahingehend zu interpretieren ist, dass - aus steuerlicher Sicht - der Ansatz des niedrigeren Teilwertes ausgeschlossen ist. Das Argument der belangten Behörde erweist sich jedenfalls schon deshalb als nicht tragfähig, weil die beiden in Rede stehenden Bestimmungen bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen wirksam werden (vgl. *Lachmayer*, Teleologische Reduktion des § 12 Abs 3 Z 3 KStG in der Gruppe? ÖStZ 2013/178, 95).

20 Mit der Einführung des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 durch das StReformG 2005 hat sich der Gesetzgeber dafür entschieden, der aus seiner Sicht unerwünschten Kaskadenwirkung infolge der Durchaktivierung von Großmutterzuschüssen dadurch zu begegnen, dass der Wertverlust nur von jener Körperschaft steuerlich verwertet werden kann, welche die Einlage aus ihrem Vermögen tatsächlich geleistet hat. § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 hat zum Ziel, dass im Rahmen einer Kaskade von Beteiligungen die Wertminderung der Beteiligung an einer Untergesellschaft, die von einer (nicht unmittelbar beteiligten) Obergesellschaft ("Großmutter") eine Einlage erhalten hat, nur einmal zu Betriebsausgaben führt, und zwar bei der einlagengewährenden Obergesellschaft und bloß insoweit, als bei der Beteiligung an ihrer unmittelbaren Tochtergesellschaft ein Wertverlust eintritt. Insoweit tritt die Regelung also der mehrfachen Berücksichtigung von Substanzverlusten entgegen (vgl. *Marchgraber*, Substanzverluste von Beteiligungen, *ecolex* 2013, 566).

21 § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988 zielt demgegenüber darauf ab, dass in einer Gruppe der Wertverlust der Beteiligung an einem Gruppenmitglied überhaupt nicht zu Betriebsausgaben führt. Den ErlRV (451 BlgNR XXII. GP, 26) zufolge soll dies seinen Grund darin finden, dass Verluste eines Gruppenmitglieds ohnedies bei dem Gruppenträger angesetzt werden (vgl. aber zur Eigenständigkeit des Beteiligungswertes VwGH vom 31. Jänner 1995, 94/14/0171). Das Gesetz stellt allerdings nicht darauf ab, dass ein Gruppenmitglied Verluste erleidet (vgl. *Pinetz/Stefaner*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG2, § 9 Tz 235).

22 Das Konzept des § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988, wonach auf Beteiligungen am Gruppenmitglied steuerlich eine Teilwertabschreibung nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden darf, weil ohnedies das steuerliche Ergebnis des Gruppenmitglieds bei der beteiligten Körperschaft und letztlich beim Gruppenträger wirksam wird, greift im Beschwerdefall - einer nicht gruppenzugehörigen Zielgesellschaft - nicht. Allerdings

steht die Bestimmung des § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988 einer Teilwertabschreibung auf Ebene der Zwischengesellschaft (bei ihr liegt keine Beteiligung an einem Gruppenmitglied vor) nicht entgegen. Die Wertminderung geht somit in der Regel in das Ergebnis des Gruppenträgers ein. Lediglich in dem hier vorliegenden Sonderfall, in dem auf der Ebene der Zwischengesellschaft das Verbot des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 greift (einlagebedingte Teilwertabschreibung), finden die entsprechenden Betriebsausgaben im Gruppenergebnis keine Berücksichtigung. Insofern kann von einer vom Gesetzgeber nicht bedachten außergewöhnlichen Konstellation und einer überschießenden Regelung gesprochen werden, die der ratio legis nicht entspricht.

23 Wenn die belangte Behörde dem auf Ebene der Mitbeteiligten - durch teleologische Reduktion des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 - begegnet ist, kann ihr jedoch aus folgender Erwägung nicht gefolgt werden:

24 Bei einer mehrgliedrigen Beteiligungskaskade ist bei jeder Gesellschaft die aktivierte Beteiligung an der jeweiligen Untergesellschaft zu bewerten; der Teilwert ist dabei grundsätzlich durch eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln (vgl. VwGH vom 19. September 2007, 2004/13/0050). Dass dabei die Veränderung des Wertes einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft im Betriebsvermögen der beteiligten Muttergesellschaft auch zu einer Änderung des Wertes der Beteiligung an der Muttergesellschaft im Betriebsvermögen der Großmuttergesellschaft bzw. weiterer übergeordneter Gesellschaften führt, ist keineswegs zwingend. Jedenfalls stimmen die Wertänderungen auf den unterschiedlichen Ebenen der Beteiligungskaskade in der Regel nicht überein.

25 Erfährt nach einem Großmutterzuschuss an die Enkelgesellschaft die im Betriebsvermögen der Muttergesellschaft ausgewiesene Beteiligung an der Tochter eine Minderung des Teilwerts, verbietet die Regelung des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 eine steuerliche Teilwertabschreibung (soweit ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem durchgebuchten Großmutterzuschuss und dem niedrigeren Teilwert gegeben ist); die Großmuttergesellschaft darf eine Teilwertabschreibung der Beteiligung an der Muttergesellschaft nur vornehmen, wenn und soweit diese Beteiligung an der Muttergesellschaft eine Wertminderung erfährt. Es ist kein Grund ersichtlich, dass im hier vorliegenden Fall einer Gruppe zwischen Großmutter- und Muttergesellschaft eine weitergehende steuerliche Teilwertabschreibung zulässig sein sollte, also eine Teilwertabschreibung, die nicht auf die Wertminderung der im Betriebsvermögen der Großmutter ausgewiesenen Beteiligung, sondern auf die Wertminderung der im Betriebsvermögen der Muttergesellschaft ausgewiesenen Beteiligung entfällt.

26 Daher ergibt sich:

Verhindert § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988, dass der Wertverlust an der Zuschuss empfangenden Gesellschaft in das Gruppenergebnis Eingang findet, steht § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988 in systematischer Interpretation der steuerlichen Berücksichtigung des Wertverlustes ihrer Beteiligung bei der zuschussgewährenden Obergesellschaft nicht zur Gänze entgegen.

27 In einem solchen Fall kann der zuschussgewährende Gruppenträger (Großmuttergesellschaft) die Wertminderung seiner Beteiligung an der gruppenzugehörigen Untergesellschaft (Mutter) insoweit steuerlich geltend machen, als der Nachweis erbracht wird, dass diese Wertminderung aus dem Umstand resultiert, dass jene Gesellschaftsanteile, welche die gruppenzugehörige Untergesellschaft (Mutter) ihrerseits an der nicht gruppenzugehörigen Zielgesellschaft hält, eine Wertminderung erfahren haben. Dabei muss die Wertminderung jenen Teil der von der Untergesellschaft (Mutter) aktivierten Anschaffungskosten betreffen, der im durchgeleiteten (Großmutter)Zuschuss besteht.

28 Der angefochtene Bescheid war nach dem Gesagten wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

29 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 10. März 2016