



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BAG, vertreten durch DT, vom 28. Juni 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 25. April 2012 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 und Körperschaftsteuer Gruppe 2010 entschieden:

1) Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2) Der Berufung gegen die Körperschaftsteuer Gruppe 2010 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das Einkommen Gruppe beträgt 596.653,33 €. Die Körperschaftsteuer von 149.163,33 €, abzüglich einbehaltener Steuerbeträge von 9.096,71 €, ergibt eine festzusetzende Körperschaftsteuer von 140.066,62 €.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1. Die Bw. (B AG) ist Gruppenträger in einer Unternehmensgruppe:

B AG	GT
A GmbH (Bw.)	GM
AR GmbH	

Mit dem Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 vom 25. April 2012 wurden die Einkünfte der Bw. mit -1.307.268,73 € festgesetzt. Mit dem Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2010 vom 25. April 2012 wurde die Körperschaftsteuer mit 159.709,48 € festgesetzt.

2. Gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 vom 25. April 2012 und den Körperschaftsteuerbescheid vom 25. April 2012 wurde mit Schreiben vom 28. Juni 2012 Berufung erhoben:

a. Man stelle den Antrag, die angefochtenen Bescheide unter Berücksichtigung des gesiebelten Veräußerungsverlustes des Gruppenmitgliedes A GmbH aus dem Verkauf der Beteiligung an der AR GmbH iHv 658.317,34 € gemäß der abgegebenen Körperschaftsteuererklärung 2010 neu festzusetzen.

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

(2) Die A GmbH habe diesen Zuschuss zunächst auf den Beteiligungsansatz an der AR GmbH aktiviert und im Zuge der Veräußerung als Buchwertabgang verbucht. Eine steuerlich über sieben Jahre verteilte Geltendmachung des hieraus generierten Veräußerungsverlustes von 4.608.221,36 € - somit von 658.317,34 € im Jahr 2010 - sei der A GmbH mit Verweis auf § 12 Abs 3 Z 3 KStG vom Finanzamt versagt worden (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 vom 4. April 2012).

c. Gemäß § 12 Abs 3 Z 3 KStG seien im Falle von Einlagen in mittelbar verbundene Gesellschaften anlässlich des Ausscheidens der Beteiligung durchgebuchte Großmutterzuschüsse bei der Zwischengesellschaft nicht abzugsfähig (hier A GmbH).

d. Die Teilwertabschreibung könnte demnach – unter Berücksichtigung der Siebentelregelung gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG – bei der Zuschuss leistenden Großmuttergesellschaft (hier B AG) geltend gemacht werden. Gemäß § 9 Abs 7 KStG seien allerdings Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern ausgeschlossen.

e. Dies würde bei strenger Gesetzesauslegung – wie vom Finanzamt tatsächlich vorgenommen – dazu führen, dass aufgrund der Gruppenbildung zwischen B AG und A GmbH eine Teilwertabschreibung auch beim Gruppenträger B AG mit steuerlicher Wirkung ausgeschlossen wäre.

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

f. Das könne nicht das intendierte Ergebnis des Gesetzgebers gewesen sein. § 9 Abs 7 KStG schließe die Teilwertabschreibung auf Gruppenmitglieder nur deshalb aus, weil es aufgrund der gruppenbedingten Ergebniszurechnung nach § 9 Abs 6 KStG grundsätzlich bereits zu einer zeitnahen (einmaligen) Verlustverwertung kommen solle (Petritz/Puchner, Teilwertabschreibungsverbote und die (K)Einfachverwertung von Verlusten, RdW 2008, 234). § 9 Abs 7 KStG ziele daher nur auf eine Beschränkung in Form einer einmaligen Verlustverwertung ab, nicht jedoch auf einen gänzlichen Ausschluss (Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern, 512). § 9 Abs 7 KStG sei daher dahingehend teleologisch zu reduzieren, dass einlagebedingte Wertminderungen unter diesen Umständen nicht vom Abzugsverbot erfasst seien und folglich auf Ebene der leistenden Obergesellschaft, also beim Gruppenträger, steuerwirksam nach Maßgabe von § 12 Abs 3 Z 2 KStG abgezogen werden könnten (Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern, 512).

Zur Sicherstellung der gesetzlich gewollten Einmalverwertungsmöglichkeit von Teilwertabschreibungen bzw Veräußerungsverlusten sei damit der Verlust aus dem durchgebuchten Großmutterzuschuss beim Gruppenträger durch teleologische Reduktion des § 9 Abs 7 KStG steuerlich zu berücksichtigen. Durch die Nichtberücksichtigung in den bekämpften Bescheiden seien diese mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet und folglich antragsgemäß abzuändern.

g. Aus verfahrensrechtlicher Vorsicht habe man auch gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 der A GmbH Berufung eingebracht, falls die dargestellte Sicherstellung der Einmalverwertungsmöglichkeit von Teilwertabschreibungen bzw Veräußerungsverlusten durch teleologische Reduktion des § 12 Abs 3 Z 3 KStG herzustellen wäre.

3. Am 25. Juli 2012 wurde die Berufung betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 und Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist ausschließlich, ob § 9 Abs 7 KStG in der bezeichneten Konstellation einer teleologischen Reduzierung bedarf, sodass der Veräußerungsverlust bei der B AG geltend zu machen wäre oder ob die Regelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG bei der A GmbH teleologisch soweit reduziert werden muss, dass die Neutralisierung der steuerlichen Geltendmachung eines Veräußerungsverlustes durch eine Teilwertabschreibung dann nicht zur Anwendung kommt, wenn dessen Geltendmachung auch auf der Ebene der Großmuttergesellschaft ausgeschlossen ist.
2. Der Unabhängige Finanzsenat hat mit **Berufungsentscheidung vom 31.1.2013, RV/0903-L/12** festgestellt, dass die Regelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG überschießend ist, wobei es sich um eine nachträgliche Lücke handelt (s Schenke, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, S. 184), die dadurch entstanden ist, dass § 9 Abs 7 KStG mit AbgÄG 2004 (BGBl I 180/2004) bezügl. der Veräußerungsverluste in der Unternehmensgruppe neu geregelt wurde (zeitlich später als die Steuerneutralität der Teilwertabschreibungen in § 12 Abs 3 Z 3 KStG mit BGBl I 57/2004). Es liegen daher die Voraussetzungen einer teleologischen Reduktion bezüglich § 12 Abs 3 Z 3 KStG vor, der Veräußerungsverlust ist bei der A GmbH zu verwerten.

Der Gesetzeswortlaut des § 12 Abs 3 Z 3 KStG wurde in der UFS-Entscheidung dahingehend eingeschränkt, dass im Fall des Vorliegens einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG bei Ausschluss von Veräußerungsverlusten gemäß § 9 Abs 7 KStG, die Zwischenkörperschaft von der Geltendmachung eines Veräußerungsverlustes nicht ausgeschlossen ist.

Der Ansatz des Veräußerungsverlustes erfolgte bei der A GmbH durch teleologische Reduktion des § 12 Abs 3 Z 3 KStG (und nicht bei der B AG im Rahmen des § 9 Abs 7 KStG). Die Kaskadenregelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG setzt nämlich bereits eine Stufe vor dem Abzugsverbot des § 9 Abs 7 KStG an und geht letzterer Bestimmung daher denklösig vor (Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern, 510). Bei der Regelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG entstand mit Inkrafttreten des AbgÄG 2004, BGBl 180/2004 (Gleichstellung der Veräußerungsverluste mit Teilwertabschreibungen bei Beteiligungen in Unternehmensgruppen nach § 9 Abs 7 KStG) eine nachträgliche Lücke, weil in Fällen der Unternehmensgruppe nunmehr beide Gesellschaften – die Zwischenkörperschaft und der Gruppenträger – von der Abschreibung ausgeschlossen wurden. § 12 Abs 3 Z 3 KStG ist ab der Geltung des § 9 Abs 7 KStG idF BGBl 180/2004 überschießend geworden.

Damit konnte im gegenständlichen Fall ein Siebentel des Veräußerungsverlustes - gesamt 658.317,34 € - von der A GmbH 2010 geltend gemacht werden. Der Veräußerungsverlust war bis dahin von der Finanzverwaltung um 1/7 des Großmutterzuschusses (550.000,00 €) gekürzt worden, also um 78.571,43 €.

Eine korrespondierende Änderung ist auch im KÖSt-Bescheid der Gruppe (Senkung des Einkommens von 675.224,76 € auf 596.653,33 €, durch Abzug des Betrages von 78.571,43 €) vorzunehmen.

Die Berufung betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 war als unbegründet abzuweisen, der Berufung hinsichtlich Körperschaftsteuer Gruppe 2010 war stattzugeben.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt, 2 Berechnungsblätter

Linz, am 6. Februar 2013