

## Zum Spannungsfeld zwischen § 9 Abs 7 Satz 1 und § 12 Abs 3 Z 3 KStG bei der Veräußerungsverlustverwertung in Unternehmensgruppen

Wenn § 12 Abs 3 Z 3 KStG verhindert, dass der Wertverlust an der Zuschuss empfangenden Gesellschaft in das Gruppenergebnis Eingang findet, steht § 9 Abs 7 Satz 1 KStG in systematischer Interpretation der steuerlichen Berücksichtigung des Wertverlustes ihrer Beteiligung bei der zuschussgewährenden Obergesellschaft nicht zur Gänze entgegen. In einem solchen Fall kann der zuschussgewährende Gruppenträger (Großmuttergesellschaft) die Wertminderung seiner Beteiligung an der gruppenzugehörigen Untergesellschaft (Mutter) insoweit steuerlich geltend machen, als der Nachweis erbracht wird, dass diese Wertminderung aus dem Umstand resultiert, dass jene Gesellschaftsanteile, welche die gruppenzugehörige Untergesellschaft (Mutter) ihrerseits an der nicht gruppenzugehörigen Zielgesellschaft hält, eine Wertminderung erfahren haben. Dabei muss die Wertminderung jenen Teil der von der Untergesellschaft (Mutter) aktivierten Anschaffungskosten betreffen, der im durchgeleiteten (Großmutter)Zuschuss besteht.

VwGH 10. 3. 2016, 2013/15/0139

(vorgehend UFS 31. 1. 2013, RV/0903-L/12)

**Deskriptoren:** Großmutterzuschuss, Veräußerungsverlust, Teilwertabschreibung, Unternehmensgruppe.

**Normen:** § 9 Abs 7 Satz 1 KStG; § 12 Abs 3 Z 3 KStG.

### Ausgangssachverhalt

Die A GmbH (Zwischengesellschaft) ist Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe (§ 9 KStG). Gruppenträger ist die B AG (Großmuttergesellschaft), die 100% der Anteile an der A GmbH hält. Im Jahr 2010 verkaufte die A GmbH einen 100%-Anteil an der AR GmbH (Zielgesellschaft), die ihrerseits nicht Teil der Unternehmensgruppe war. Unmittelbar vor dem Verkauf leistete die B AG einen nichtrückzahlbaren Großmutterzuschuss an die AR GmbH, der von der A GmbH auf den Beteiligungsansatz der AR GmbH aktiviert und im Zuge der Veräußerung als Buchwertabgang erfasst wurde. Als die A GmbH den aus dem Verkauf der Beteiligung an der AR GmbH resultierenden Veräußerungsverlust (gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG in Siebentel geteilt) geltend machen wollte, anerkannte das Finanzamt diesen im Ausmaß des Großmutterzuschusses mit der Begründung nicht an, dass der Berücksichtigung die Bestimmung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG entgegenstünde. In ihrer dagegen erhobenen Berufung räumte die A GmbH zwar ein, dass Einlagen in mittelbar verbundene Gesellschaften im Falle des Ausscheidens der Beteiligung bei der Zwischengesellschaft grundsätzlich nicht abzugsfähig seien und daher lediglich eine Teilwertabschreibung bei der den Zuschuss leistenden Großmuttergesellschaft B AG in Betracht

käme. Da aber zwischen der B AG und der A GmbH eine Unternehmensgruppe bestehe, sei aufgrund des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG 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, was nicht das intendierte Ergebnis des Gesetzgebers gewesen sein könne. Der UFS gab der Berufung der A GmbH Folge. In seiner Begründung führte der UFS aus, dass der Gesetzeswortlaut bei Konstellationen wie der verfahrensgegenständlichen eindeutig dem Sinn und Zweck der Regelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG widerspräche. Der Gesetzgeber habe nämlich weder mit der Regelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG noch mit jener des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG einen gänzlichen Ausschluss der Verlustverwertung bewirken wollen. Vielmehr ziele der Telos des Gesetzes in beiden Fällen nur auf den Ausschluss einer doppelten Verlustverwertung ab. Eine gänzliche Neutralisierung des Veräußerungsverlusts widerspräche zudem dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Der Veräußerungsverlust sei daher 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 Satz 1 KStG) zu berücksichtigen, zumal die Kaskadenregelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG bereits eine Stufe vor dem Abzugsverbot des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG ansetze und letzterer Bestimmung daher denklogisch vorgehe. Bei der Regelung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG sei mit Inkrafttreten des AbgÄG 2004 (BGBl I Nr 180/2004) eine nachträgliche Lücke entstanden, weil in Fällen wie der verfahrensgegenständlichen Konstellationen beide Gesellschaften (die Zwischengesellschaft A GmbH und die Großmuttergesellschaft B AG) den Veräußerungsver-

lust nach dem Gesetzeswortlaut nicht geltend machen könnten. § 12 Abs 3 Z 3 KStG sei somit ab der Geltung des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG überschießend geworden. Gegen die Entscheidung des UFS erhob das Finanzamt Amtsbeschwerde beim VwGH.

#### Aus den Entscheidungsgründen

„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 unabhän-

gig 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 Ge-

setzeslücke' 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 Teios 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 stellt. 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*, KStG<sup>2</sup>, § 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 Einzelgesellschaft 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 Beteili-

gung 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“.

## Anmerkung

Von Sebastian Bergmann

Die Frage des Zusammenspiels von § 9 Abs 7 Satz 1 KStG einerseits und § 12 Abs 3 Z 3 KStG andererseits hat das Fachschrifttum bereits seit einigen Jahren beschäftigt.<sup>1</sup> Die dazu nunmehr ergangene (aus Abgabepflichtigenperspektive zu begrüßende) Entscheidung des VwGH ist mE im Ergebnis überzeugend.<sup>2</sup> Anders als nach der Auffassung des UFS war dem Ansinnen der Unternehmensgruppe nach einer Einmalberücksichtigung des Veräußerungsverlusts betreffend die Beteiligung an der nicht gruppenzugehörigen Zielgesellschaft nicht auf Ebene der Zwischengesellschaft (Gruppenmitglied) im Wege der teleologischen Reduktion der Bestimmung des § 12 Abs 3 Z 3 KStG zu

entsprechen, sondern auf Ebene der zuschussgewährenden Großmuttergesellschaft (Gruppenträger) durch „systematische Interpretation“ der Bestimmung des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG. Die zuschussgewährende Großmuttergesellschaft (Gruppenträger) darf demnach die Wertminderung ihrer Beteiligung an der Zwischengesellschaft (Gruppenmitglied) insoweit steuerlich geltend machen, als der Nachweis erbracht wird, dass die Wertminderung aus dem Umstand resultiert, dass jene Gesellschaftsanteile, welche die gruppenzugehörige Zwischengesellschaft ihrerseits an der nicht gruppenzugehörigen Zielgesellschaft hält, eine Wertminderung erfahren haben, wobei

1 Vgl *Petritz/Puchner*, Von verbotenen Teilwertabschreibungen und dem Gebot der Einmalberücksichtigung, RdW 2013, 236 (236 ff); *dieselben*, Teilwertabschreibungsverbote und die (K)Einfachverwertung von Verlusten, RdW 2008, 231 (231 ff); *Renner*, (Keine) Veräußerungsverlustverwertung in Unternehmensgruppen: Spannungsfeld zwischen § 9 Abs 7 und § 12 Abs 3 Z 3 KStG, GES 2013, 145 (145 ff); *Lachmayer*, Teleologische Reduktion des § 12 Abs 3 Z 3 KStG in der Gruppe? ÖStZ 2013, 95 (95 ff); *Laudacher*, Teleologische Reduktion von § 12 Abs 3 Z 3 KStG in Fällen eines Veräußerungsverlustes aus der Beteiligung in der Unternehmensgruppe, SWK 2013, 390 (390 ff); *derselbe*, Teleologische Reduktion von § 12 Abs 3 Z 3 KStG auch für Teilwertabschreibungen als Folge eines Großmutterzuschusses, eolex 2014, 1009 (1009 ff); *derselbe*, Keine teleologische Reduktion von § 12 Abs 3 Z 3 KStG trotz überschießender Regelung, SWK 2016, 665 (665 ff); *Vaisbor*, KStR 2013: Neuerungen bei Teilwertabschreibungen iSd § 12 Abs 3 KStG, SWK 2013, 783 (789 ff); *Marchgraber*, Substanzwertverluste von Beteiligungen im Spannungsfeld von Abwertungs- und Abzugsverboten, eolex 2013, 565 (565 ff); *Stöger-Frank*, Veräußerungsverlust in Gruppenbesteuerungsfällen im Spannungsfeld

zwischen § 9 Abs 7 KStG und § 12 Abs 3 Z 3 KStG, UFSjournal 2013, 144 (144 ff); *Trenkwalder*, Die (K)Einmalberücksichtigung von Verlusten im österreichischen Steuerrecht, in *Nadvornik/Kofler/Renner/Schwarz*, Steuergestaltung und Betriebswirtschaft – FS Schlager (2012) 369 (375 ff); *Mair/Stückler*, Zweifelsfragen bei Zuschreibungen von Beteiligungen im Konzern, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, Gruppenbesteuerung (2014) 79 (85 ff); *Bertl/Hirschler*, Die Bewertung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Jahresabschluss von Personengesellschaften im Unternehmens- und Steuerrecht, in *KWT*, Personengesellschaften und andere Mitunternehmensformen sowie ihre Gesellschafter – GedS Bruckner (2013) 75 (94 ff); *Urtz/Stanek* in *Bergmann/Bieber*, KStG (2015) § 9 Tz 62; *Bieber* in *Bergmann/Bieber*, KStG § 12 Tz 260; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> (2015) § 9 Rz 235d; *Marchgraber/Plansky* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> § 12 Rz 370 f; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>26</sup> (2015) § 9 Rz 673; *Lachmayer* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>25</sup> § 12 Rz 238 ff.

2 Vgl weiters auch VwGH 10. 3. 2016, Ro 2014/15/0052 (vorgehend BFH 3. 10. 2014, RV/5100004/2014).

die Wertminderung jenen Teil der von der Zwischengesellschaft aktivierten Anschaffungskosten betreffen muss, der im durchgeführten Großmutterzuschuss besteht.

Schon aufgrund der vom VwGH gewählten Diktion kann angenommen werden, dass dieselben Grundsätze auch in jenen Fällen gelten müssen, in denen die Zwischengesellschaft die Beteiligung an der Zielgesellschaft nicht verlustbringend veräußert, sondern eine Teilwertabschreibung an dieser vornimmt.<sup>3</sup>

Hinterfragenswert erscheint lediglich, ob das vom VwGH judizierte Ergebnis methodisch tatsächlich im Wege einer „systematischen Interpretation“ (gemeint wohl im Sinne einer teleologisch-systematischen Auslegung) der Bestimmung des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG erreicht werden kann, oder ob nicht vielmehr aufgrund eines Überschreitens der äußersten Wortsinnengrenze eine teleologische Reduktion ebendieser Bestimmung erforderlich ist.<sup>4</sup> Das Wesen der teleologischen Re-

duktion besteht darin, dass eine Rechtsnorm auf einen bestimmten Fall nicht angewendet wird, auf den sie ihrem Wortlaut nach anzuwenden wäre.<sup>5</sup> Sie stellt das Gegenstück der Analogie dar und setzt als ergänzende Rechtsfortbildung *praeter legem* – ebenso wie die Analogie – das Vorliegen einer Gesetzeslücke voraus.<sup>6</sup> Eine für eine teleologische Reduktion erforderliche „verdeckte“ Lücke liegt dann vor, wenn die im Rahmen der Auslegung ermittelte *ratio legis* in Verbindung mit dem Gleichheitssatz die Einschränkung der Rechtsfolgenanordnung hinsichtlich eines Sachverhalts erfordert, auf den die betreffende Bestimmung dem Wortlaut nach anwendbar wäre.<sup>7</sup> Im gegenständlichen Zusammenhang erscheint die Annahme einer entsprechenden Lücke durchaus plausibel.<sup>8</sup> Aus praktischer Sicht dürfte die methodische Frage des Gebots einer teleologischen Reduktion bzw einer teleologisch-systematischen Auslegung freilich bedeutungslos sein.

3 Vgl dies offenlassend *Laudacher*, SWK 2013, 390 (392); *Bieber* in *Bergmann/Bieber*, KStG § 12 Tz 260.

4 Vgl ebenso eine teleologische Reduktion der Bestimmung andenkend *Renner*, GES 2013, 145 (145); *Lachmayer*, ÖStZ 2013, 95 (95 f); *Petritz/Puchner*, RdW 2013, 236 (238 f); *Trenkwalder* in FS Schlager, 369 (375 ff).

5 Vgl OGH 16. 11. 2009, 9 ObA 109/09h; 1. 12. 2005, 6 Ob 254/05d; 25. 4. 1995, 4 Ob 38/95; 28. 4. 1993, 3 Ob 44/93; 14. 3. 1990, 9 ObS 4/90; *Schauer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON<sup>1.01</sup> (2015) § 7 Rz 18; *Posch* in *Schwimmann/Kodek*, ABGB<sup>4</sup> (2011) § 7 Rz 20.

6 Vgl OGH 16. 11. 2009, 9 ObA 109/09h; 7. 2. 2008, 9 ObA 161/07b; 18. 10. 2001, 6 Ob 251/01g; *Posch* in *Schwimmann/*

*Kodek*, ABGB<sup>4</sup> § 7 Rz 20; *Schauer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON<sup>1.01</sup> § 7 Rz 18; *Bydlinski* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB<sup>4</sup> (2014) § 7 Rz 5.

7 Vgl OGH 1. 12. 2005, 6 Ob 254/05d; 18. 10. 2001, 6 Ob 251/01g; 13. 4. 1994, 3 Ob 17/94; 14. 3. 1990, 9 ObS 4/90; VwGH 23. 11. 2011, 2011/12/0050; 23. 2. 2007, 2006/12/0110; *Kodek* in *Rummel/Lukas*, ABGB<sup>4</sup> (2015) § 7 Rz 21 und 60; *Schauer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON<sup>1.01</sup> § 7 Rz 18.

8 Vgl dies hingegen offenlassend („kann [...] argumentiert werden“, aber „zweifelhaft“) *Lachmayer*, ÖStZ 2013, 95 (98 f).