

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Andrea Ornig und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Michael Rauscher, Dr. Bernhard Koller und Mag. Petra Kühberger im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer über die als Beschwerden zu erledigenden Berufungen der Y2-GmbH als Rechtsnachfolgerin der X-GmbH, Adresse, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41, 4020 Linz, vom 26.05.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 20.04.2011 betreffend Feststellung Gruppenträger 2007 bis 2009 nach mündlicher Verhandlung am 27.04.2016 zu Recht erkannt:

Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z. 2 KStG 1988 im Jahr 2007: -1,275.145,08 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -1,275.145,08

Gesamtbetrag der Einkünfte: -1,275.145,08 €

Einkommen des Gruppenträgers: -1,275.145,08 €

Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer: 0,00 €

Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z. 2 KStG 1988 im Jahr 2008: 204.414,27 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 204.414,27 €

Gesamtbetrag der Einkünfte: 204.414,27 €

Einkommen des Gruppenträgers: 204.414,27 €

Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z. 2 KStG 1988 im Jahr 2009: -360.950,76 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -360.950,76 €

Gesamtbetrag der Einkünfte: -360.950,76 €

Einkommen des Gruppenträgers: -360.950,76 €

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist aufgrund Verschmelzung die Rechtsnachfolgerin der X-GmbH (Verschmelzungstichtag: 31.12.2013).

Die X-GmbH war laut Firmenbuch eine mit Gesellschaftsvertrag vom 02.12.2005 unter dem Namen "X-GmbH-alt" gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Geschäftszweig "Betonwarenerzeugung". Gründungsgesellschafter waren die Y-GmbH (deren Alleingesellschafterin die Beschwerdeführerin ist) und die Z-Gruppe Z-GmbH +CoKG (jeweils mit 150.000 Euro, später mit 151.000 Euro am Stammkapital beteiligt).

Strittig ist 1) die Versagung der steuerlichen Teilwertabschreibung im Zusammenhang mit dem Erwerb der Geschäftsanteile an der A-GmbH von der Y-GmbH durch die X-GmbH (2007 bis 2009) und 2) die Versagung des Betriebsausgabenabzugs im Zusammenhang mit dem Betriebsausgabenabzug von Aufwand für Zahlungen an den Verein-P in Höhe von jeweils 1.000 Euro (2007 und 2008).

Die Y-GmbH ist eine Gesellschaft der sog. Y-Untergruppe, die seit den 1980er-Jahren zur sog. Y-Gruppe, einem multinationalen Zementkonzern mit Hauptsitz in Ort-Y in Österreich, gehört. Die Y-GmbH steht im Eigentum der (mit Erklärung ihrer Gesellschafterin Y-GmbH+CoKG. vom 28.08.2006 errichteten) Y2-GmbH und der Y3-GmbH. Gesellschafter der Y-GmbH+CoKG. sind die Y4-GmbH (als Komplementärin) und die Y3-GmbH (als Kommanditistin). Gesellschafterin der Y4-GmbH ist die Y3-GmbH. Die Tochtergesellschaften der Y-GmbH (uzw. neben drei kroatischen Gesellschaften die damalige Y-T1-GmbH, die Y-T2-GmbH und die Y-T3-GmbH) wurden mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 12.12.2006 zu deren Schwestergesellschaften (Spaltungstichtag: 30.06.2006). Die Y-S-GmbH blieb Schwestergesellschaft der X-GmbH.

Die Z-Gruppe Z-GmbH+CoKG ist eine Gesellschaft im sog. Z-Konzern, an deren Spitze die Z-GmbH steht. Sie ist im Besitz der Familie-Z und beschäftigt mehrere hundert Mitarbeiter.

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 07.01.2005 erwarb die Y-GmbH um den Kaufpreis von 3.570.000 Euro 56% der Geschäftsanteile an der A-GmbH (Verkäufer: WA und MA).

Im Zuge der am 02.12.2005 erfolgten Gründung der X-GmbH trafen die Y-GmbH und die Z-Gruppe Z-GmbH+CoKG auch folgende notariell beglaubigte schriftliche "Gesellschaftervereinbarung X-GmbH-alt" vom 02.12.2005 (Auszüge):

"PRÄAMBEL

(1) Beide Gesellschafter sind jeweils zu 50 % an der '[X-GmbH]' in Gründung, FN neu, mit dem Sitz in Adresse, PLZOrt (nachstehend auch '[X-GmbH]' genannt) beteiligt.

(2) Gemeinsames Ziel beider Gesellschafter ist es, alle Tiefbauaktivitäten von Y-Untergruppe und Z-Gruppe (vorerst in Österreich) zu bündeln.

I.

Zweck dieser Gesellschaftervereinbarung

Zweck dieser Gesellschaftervereinbarung ist es, in Ergänzung zum Gesellschaftsvertrag der '[X-GmbH]' verbindliche Absprachen der Gesellschafter zu treffen, insbesondere Aufgriffsregelungen für den Fall der Übertragung von Geschäftsanteilen wechselseitig zu vereinbaren.

II.

Übertragung von Geschäftsanteilen an der '[X-GmbH]'

[...]

III.

Abtretungspreis bei Kündigung der Gesellschaft

[...]

IV.

Vorgangsweise bei 'Patt-Situation'

(1) Sämtliche Beschlüsse der Generalversammlung werden, sofern im Gesetz oder im Gesellschaftsvertrag nicht höhere Quoten bestimmt sind, mit 75 % (fünfundsiebzig Prozent) Mehrheit der gültig abgegebenen Stimmen gefasst. Sollte bei Abstimmung über eine der in § 35 Abs. 1 Z 1 bis 7 GmbHG genannten Angelegenheiten in der Generalversammlung wegen Stimmengleichheit keine Entscheidung pro oder kontra getroffen werden können, dann ist unverzüglich eine neue Generalversammlung einzuberufen.

(2) Die neu einzuberufende Generalversammlung ist in ihrer Tagesordnung auf die Diskussion und Abstimmung über denjenigen Tagesordnungspunkt, bei dem sich die 'Patt-Situation' ergeben hat, beschränkt. Dieser neuen Generalversammlung ist der Präsident der Kammer der Wirtschaftstreuhänder Landesstelle Steiermark oder ein von jenem dazu ausgesuchter Wirtschaftsprüfer bei zu ziehen.

(3) Sollte bei der neuen Generalversammlung trotz neuerlicher Diskussion des betreffenden Tagesordnungspunktes unter Einbeziehung des genannten Präsidenten (oder des von jenem bestimmten Wirtschaftsprüfers) bei einer neuerlichen Abstimmung abermals eine Patt-Situation entstehen, dann hat zur einstweiligen Sicherung des Wohles der Gesellschaft diese Angelegenheit bis auf weiteres (d. h. solange, bis eine eindeutige Entscheidung der Gesellschafter oder eines von den Gesellschaftern angerufenen Schiedsgerichtes oder eines von den Gesellschaftern angerufenen ordentlichen Gerichtes

vorliegt) so behandelt zu werden, wie dies von dem genannten Präsidenten (oder dem von jenem bestimmten Wirtschaftsprüfer) geraten wird.

V.

Verrechnungspreise

Die Gesellschafter werden zur Festlegung von Verrechnungspreisen für Lieferungen und Leistungen der Gesellschafter und der Firma A-GmbH an die Gesellschaft einvernehmlich marktkonforme Verrechnungspreise festlegen, wobei sich diese Verrechnungspreise an den den Vertragsteilen bekannten Profitrechnungen zu orientieren haben.

VI.

Aufgabenteilung zwischen den Gesellschaftern

Die Gesellschafter beabsichtigen, zur Förderung der gemeinsamen Gesellschaft Aufgaben zu übernehmen, wobei vereinbart wird, dass von den jeweiligen Gesellschaftern Insbesondere folgende Aufgaben erbracht werden:

<i>Y-Untergruppe</i>	<i>Z-Gruppe</i>
<i>Finanzen</i>	<i>Marketing</i>
<i>Controlling</i>	<i>Vertrieb</i>
<i>IT</i>	<i>Logistik</i>
<i>Technik (Planung/Konstruktion, Statik, Kalkulation)</i>	<i>Einkauf</i>

Festgestellt und vereinbart wird, dass Leistungen, die von den Gesellschaftern entsprechend der vereinbarten Aufgabenteilung erbracht werden, von den Gesellschaftern an X GmbH zu marktkonformen Preisen verrechnet werden und [X-GmbH] verpflichtet ist, derartige Leistungen entsprechend zu bezahlen.

VII.

Konkurrenzklausele

Vereinbart wird, dass sich keines der Unternehmen der Y-Gruppe und der BATIWE-Gruppe in Österreich weder direkt noch indirekt an Unternehmen, die sowohl im Bereich Tiefbau als auch Umwelttechnik tätig sind, beteiligt und selbst auch nicht in diesen Geschäftsfeldern tätig wird. Die Vertragsteile sind sich im Klaren, dass die Begriffe Tiefbau und Umwelttechnik sehr weitläufig sind. Die Begriffe Tiefbau und Umwelttechnik sind in diesem Zusammenhang zu orientieren an der Produktliste von Y-Untergruppe und Z-Gruppe, die zur Erstellung der Ausgliederungs-GuV geführt hat.

VIII.

Dauer

Diese Gesellschaftervereinbarung wird für die Dauer des Bestandes der [X-GmbH] abgeschlossen. Eine Kündigung der Vereinbarung Vor Ablauf dieser Zeit ist generell unzulässig.

IX.

Rechtsnachfolge

[...]

X.

Schiedsvereinbarung

[...]

XI.

Allgemeine Bestimmungen

[...]

Weiters trafen die Y-GmbH und die Z-Gruppe Z-GmbH+CoKG am 02.12.2005 einen Gesellschafterbeschluss über eine Geschäftsordnung für die Geschäftsführung der X-GmbH, die sofort in Kraft treten sollte. Diese Geschäftsordnung lautet wie folgt:

I.

Verantwortlichkeit

Die Geschäftsführer führen die Geschäfte nach dem Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft, den verbindlichen Generalversammlung sowie dieser Geschäftsordnung.

II.

Mitglieder, Sitz

(1) Die Geschäftsführung der Gesellschaft besteht aus drei Mitgliedern, und zwar den Herren:

- AR*
- EJ*
- Mag. MD*

(2) Sitz der Geschäftsführung ist PLZOrt.

III.

Gesamtvertretung

Nach außen vertritt jeder Geschäftsführer die Gesellschaft jeweils mit einem weiteren Geschäftsführer.

IV.

Geschäftsverteilung

Unbeschadet der Gesamtvertretung (Punkt III.) der Geschäftsführer werden die Geschäfte unter den Geschäftsführern wie folgt aufgeteilt:

(1) Herrn Mag. MD obliegt die gesamte operative Leitung und Überwachung des Unternehmens.

Er ist in diesem Rahmen insbesondere verantwortlich für

- gesamte operative Tätigkeit*
- Organisation*
- Kaufmännische Leitung*
- Rechnungswesen*
- Recht*
- Bilanzen, Steuern und Abgaben*
- Finanzen*
- Personal*

(2) Den Herren EJ und AR gemeinsam obliegt die Führung folgender Bereiche der Gesellschaft:

- Unternehmensstrategie und Geschäftspolitik*
- Kommunikation, Public Relation*
- Personalmanagement*
- Koordination mit den Konzernunternehmen der jeweiligen Gesellschafter*

V.

Laufende Zusammenarbeit

(1) Unabhängig von der Geschäftsverteilung sind die Mitglieder der Geschäftsführung verpflichtet, sich gegenseitig laufend über alle Geschäftsfälle und Vorgänge von Bedeutung zu unterrichten.

(2) Jedes Mitglied der Geschäftsführung ist berechtigt, in alle Unterlagen der Gesellschaft auch außerhalb des eigenen Zuständigkeitsbereiches Einsicht zu nehmen und vom jeweils anderen Geschäftsführer alle Informationen zu verlangen, soweit dies für eine ordnungsgemäße Erfüllung der eigenen Aufgaben erforderlich oder zweckmäßig ist.

VI.

Beschlussfassung

(1) Beschlüsse der Geschäftsführung sind einstimmig zu fassen. Jedem Mitglied der Geschäftsführung steht eine Stimme zu.

(2) Kommt eine einstimmige Beschlussfassung der Geschäftsführung nicht zu Stande oder widerspricht ein Geschäftsführer einer zur Geschäftsführung gehörenden Handlung des anderen Geschäftsführers, hat die Handlung zu unterbleiben.

In diesem Falle kann jeder der Geschäftsführer binnen 5 Werktagen die Einberufung einer außerordentlichen Gesellschafterversammlung oder, sofern ein solcher bestellt ist, deren Aufsichtsrates, zu diesem Punkt verlangen. Die Schriftform ist obligatorisch.

(3) Sind im Falle einer unaufschiebbaren Angelegenheit oder bei Gefahr im Verzug die weiteren Geschäftsführer nicht erreichbar, können die erforderlichen oder zweckmäßigen Maßnahmen von einem Geschäftsführer alleine getroffen werden.

Die anderen Geschäftsführer sind in diesem Fall umgehend schriftlich von der Maßnahme zu verständigen. Erhebt einer der anderen Geschäftsführer nunmehr nachträglich Widerspruch gegen die Maßnahme, so ist in jedem Fall eine Gesellschafterversammlung oder, sofern ein solcher bestellt ist, der Aufsichtsrat umgehend einzuberufen.

(4) Die zu den wesentlichen Verhandlungspunkten gefassten Beschlüsse sind schriftlich festzuhalten und datiert zum Zeichen der Genehmigung von beiden Mitgliedern der Geschäftsführung abzuzeichnen.

(5) Die Beschlussfassung auf schriftlichem Wege ist zulässig.

VII.

Zustimmungspflichtige Geschäfte und Maßnahmen

Die Geschäftsführung ist verpflichtet, bei nachstehenden Geschäften, Handlungen und Maßnahmen die vorherige schriftliche Zustimmung der Generalversammlung oder eines allenfalls bestehenden Aufsichtsrates einzuholen:

1. Einstellung und Aufnahme (neuer) Geschäftszweige und Produktarten, ausgenommen Betonfertigteile;

2. Gründung von Tochtergesellschaften, Errichtung von Zweigniederlassungen, Erwerb und Veräußerung von Beteiligungen sowie Erwerb, Veräußerung und Stilllegung von Unternehmen und (Teil-)Betrieben;

3. Abschluss, Änderung und Aufhebung von (i) Verträgen, die die Gesellschaft im Fall von Zielschuldverhältnissen mit mehr als EUR 50.000,00 und im Fall von Dauerschuldverhältnissen mit mehr als EUR 50.000,00 pro Jahr, jeweils im Einzelfall, belasten, und (ii) Miet-, Pacht- und Leasingverträgen, die im Einzelfall eine Jahresbelastung von mehr als EUR 25.000,00 ergeben;

4. Aufnahme von Darlehen, Anleihen und Krediten aller Art ab EUR 50.000,00 pro Jahr;

5. Investitionen (Anschaffung von Anlagegegenständen, Vornahme von Neu- und Umbauten), die im Einzelfall den Betrag von EUR 50.000,00 übersteigen, sofern diese nicht aus dem Eigenkapital der Gesellschaft finanziert werden.

6. Veräußerung von Anlagevermögen, deren Verkehrswert im Einzelfall EUR 50.000,00 übersteigt.
7. Übernahme von Bürgschaften, Garantien und Mithaftungen jeglicher Art.
8. die Festlegung allgemeiner Grundsätze der Geschäftspolitik;
9. die Genehmigung der Jahrespläne, insbesondere der Business- und Investitionspläne und Genehmigung wesentlicher Abänderungen derselben;
10. der Erwerb, die Veräußerung und Belastung von Liegenschaften;
11. die Errichtung und die Schließung von Zweigniederlassungen;
12. die Gewährung von Darlehen und Krediten;
13. die Festlegung von Grundsätzen über die Gewährung von Pensionszusagen an Mitarbeiter sowie die Einführung von bleibenden Unterstützungseinrichtungen für Betriebsangehörige wie z.B. Pensionskassen;
14. die Beteiligung eines stillen Gesellschafters;
15. die Vereinbarung einer Interessens- oder Gewinnngemeinschaft;
16. die Führung von Aktivprozessen mit einem Streitwert von mehr als EUR 10.000,00;
17. die Verpachtung von Unternehmen oder von Teilen derselben sowie wesentliche Änderungen der Unternehmensstruktur oder Änderungen der Rechtsform der Gesellschaft;
18. die Bestellung von Geschäftsführern in nachgelagerten Gesellschaften;
19. der Abschluss von Anstellungsverträgen mit Dienstnehmern mit einem Jahresbruttogehalt von mehr als EUR 60.000,00;
20. die Erteilung und der Widerruf von Prokuren;
21. der Abschluss von Liefer- und Vertriebsverträgen mit einer Laufzeit von mehr als 2 Jahren oder einem Netto-Auftragswert von mehr als EUR 100.000,00;
22. die Aufnahme und die Aufgabe von Geschäftszweigen;
23. die Vornahme vorstehender Geschäftsführungsmaßnahmen und Rechtshandlungen in Tochtergesellschaften oder Gesellschaften, in denen die Gesellschaft die Geschäftsführung übernommen hat.

VIII.

Berichtspflicht

(1) Die Geschäftsführer haben der Generalversammlung über den Geschäftsgang der Gesellschaft zu berichten und zwar

a) regelmäßig, mindestens vierteljährlich über den Gang der Geschäfte und die Lage der Gesellschaft im Vergleich zur Vorscheurechnung, unter Berücksichtigung der künftigen Entwicklung, über alle wesentlichen Vorkommnisse, über die strategische

Entwicklung sowie über beabsichtigte Maßnahmen mit weitreichenden Auswirkungen auf die zukünftige Entwicklung der Gesellschaft (Quartalsberichte).

b) mindestens einmal jährlich über grundsätzliche Fragen der künftigen Geschäftspolitik sowie die künftige Entwicklung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft anhand einer Vorschaurechnung, die einen Zeitraum von fünf Jahren zu umfassen hat (Jahresbericht). Davon abweichend hat die erste Vorschaurechnung lediglich den Zeitraum von einem Jahr, das heißt das Jahr 2006, zu umfassen. Alle weiteren Vorschaurechnungen haben jeweils einen Zeitraum von fünf Jahren zu umfassen.

(2) Die Geschäftsführer haben weiters dem Vorsitzenden der Generalversammlung unverzüglich bei wichtigem Anlass oder über Umstände, die für die Rentabilität oder Liquidität der Gesellschaft von erheblicher Bedeutung sind, zu berichten (Sonderberichte)."

Mit Vereinbarung vom 21.12.2005 ("Cash Pooling Vereinbarung") wurde die X-GmbH (damals X-GmbH-alt) in den seit 01.07.2001 bestehenden Kreis der Pooling-Unternehmen des Y-Konzerns aufgenommen. Die Vereinbarung betraf die Abwicklung und Organisation einer Liquiditätskonzentration (effektives Cash Pooling) zwischen der R-Bank und der Y4-GmbH & Co KG sowie den Pooling-Unternehmen (siehe Punkt 1). Die Vereinbarung lautete wie folgt (siehe Punkt 2):

*"Die Vereinbarung umfasst die tägliche, valutarische Nullstellung der Kontokorrentkonten des Auftraggebers und der Pooling-Unternehmen (Anlage A) zugunsten bzw. zu Lasten des Master Account des Auftraggebers Kontonummer *** bei der R-Bank. Der Buchungsvorgang wird von der R-Bank sowohl im Soll wie auch im Haben vorgenommen und valutagleich dem Master Account des Auftraggebers, wie auch den in das Cash Pooling eingebundenen Konten angelastet / gutgeschrieben. Zinsbelastungen und -gutschriften entstehen auf dem Master Account. Spesen, Gebühren, Provisionen etc. werden weiterhin den einzelnen, vom Cash Pooling erfassten Konten angelastet. Bei nicht ausreichender Deckung des Master Account zum vollen Ausgleich der valutarischen Salden der in das Cash Pooling eingebundenen Konten werden alle Buchungsläufe eingestellt; über die Wiederaufnahme der Buchungsläufe entscheidet die R-Bank nach freiem Ermessen und nach Rücksprache mit dem Auftraggeber und den Pooling-Unternehmen. Für einen allfälligen Sollstand auf dem Master Account bestehen folgende Sicherheiten zugunsten der R-Bank:*

keine

Mit dem Auftraggeber oder einem Pooling-Unternehmen allfällig vereinbarte Kontorahmen bleiben von der gegenständlichen Vereinbarung unberührt aufrecht.

(...)"

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 31.03.2006 erwarb die Y-GmbH um den Kaufpreis von 1,780.000 Euro weitere 20% der Geschäftsanteile an der A-GmbH (Verkäufer: RA und WA).

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 27.09.2006 erwarb die Y-GmbH weitere 23% der Geschäftsanteile an der A-GmbH (Verkäufer: WA). Die restlichen Geschäftsanteile (1%) erwarb durch denselben Vertrag die Y3-GmbH (eine Gesellschafterin der Y-GmbH). Der Kaufpreis für diese Geschäftsanteile betrug 588.980 Euro.

Mit Einbringungsverträgen vom 27.09.2006 übertrugen die Y-GmbH (unter Zuzahlung eines Betrages in Höhe von 2,9 Mio. Euro) und die Z-Gruppe Z-GmbH+CoKG jeweils ihre Teilbetriebe "Tiefbau" auf die X-GmbH (damals noch "X-GmbH-alt").

Mit Abtretungsvertrag vom 17.10.2006 veräußerte die Y-GmbH - dies ist im Hinblick auf die hier strittige Teilwertabschreibung von besonderer Relevanz - ihre Geschäftsanteile an der A-GmbH (99%) um 6,072.899,00 Euro an die X-GmbH. Die restlichen Geschäftsanteile an der A-GmbH wurden aufgrund des Treuhandvertrages vom 17.10.2006 treuhändig von der HH GmbH (0,5% vom Stammkapital) und von der Z-Gruppe Z-GmbH+CoKG (0,5% vom Stammkapital) für die X-GmbH (als Treugeberin) gehalten.

Einem mit 18.10.2006 datierten "Nachtrag zum Notariatsakt" zufolge soll die Abtretung der Geschäftsanteile im Innenverhältnis bereits mit 01.01.2006 erfolgt sein. Für die bisherige Anteilshaltung an der A-GmbH "aufgelaufene" Finanzierungskosten der Y-GmbH seien im Kaufpreis zu berücksichtigen. Diese Nebenkosten der Y-GmbH betrügen bis zur Übertragung 139.000,00 Euro und seien irrtümlicher Weise nicht im Abtretungspreis berücksichtigt worden. Einvernehmlich werde daher zwischen den Vertragsparteien festgehalten, dass der Kaufpreis statt der im Vertrag angegebenen 6,072.899,00 Euro tatsächlich 6,211.899,00 Euro betrage. Der gesamte Abtretungspreis sei zwischenzeitlich zur Gänze beglichen.

Mit Abtretungsvertrag vom 18.07.2008 veräußerte die Y-GmbH ihren Geschäftsanteil an der X-GmbH (damals noch X-GmbH-alt) "zum Buchwert" von 151.000 Euro an die Y2-GmbH.

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 13.06.2012 trat die Z-Gruppe Z-GmbH+CoKG ihren Geschäftsanteil an der X-GmbH an die Y2-GmbH ab.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 17.09.2014 wurde die X-GmbH als übertragende Gesellschaft mit der Y2-GmbH als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Die X-GmbH machte lt. Prüfungsfeststellung in den Jahren 2007 bis 2009 im Zusammenhang mit dem Erwerb der Geschäftsanteile an der A-GmbH (ab 25.04.2007: A-GmbH-geändert; ab 26.05.2009: A-GmbH-aktuell) jährlich eine Firmenwertabschreibung in Höhe von 202.429,97 Euro (= 1/15 von 50% von 6,072.899,00 Euro) steuerlich aufwandswirksam geltend.

Zum Verlauf des Abgabenverfahrens:

Mit Schreiben vom 14.05.2007 stellte die X-GmbH als Gruppenträgerin (Bilanzstichtag: 31.12.) unter Verwendung des amtlichen Formulars den Gruppenantrag gemäß § 9 Abs.

8 KStG 1988. Als (einziges) Gruppenmitglied wurde die A-GmbH geändert (vormals A-GmbH, nun A-GmbH-aktuell; Bilanzstichtag: 31.12.) bekannt gegeben.

Mit Bescheid vom 10.10.2007 gab die belangte Behörde dem Antrag der X-GmbH auf Feststellung einer Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 statt.

Mit dem **Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 vom 14.12.2009** stellte die belangte Behörde den Gesamtbetrag der Einkünfte und das Einkommen des Gruppenträgers (erklärungsgemäß) mit jeweils -1.269.578,68 Euro fest. Weiters setzte die belangte Behörde mit dem **Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 vom 14.12.2009** die Körperschaftsteuer (erklärungsgemäß) mit 3.499,04 Euro fest.

Mit **Prüfungsauftrag von 14.07.2010** führt die belangte Behörde durch die Großbetriebsprüfung bei der X-GmbH eine Außenprüfung ua. betreffend Körperschaftsteuer 2006 bis 2008 durch. Dabei traf der Prüfer - soweit hier strittig - die Feststellung, dass die in den Jahren 2007 und 2008 geltend gemachte Firmenwertabschreibung im Betrag von jeweils jährlich 202.429,97 Euro steuerlich nicht anzuerkennen und daher dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen sei (Streitpunkt "Firmenwertabschreibung") und dass die "Kosten für die Motorradhosen" für den Verein-P im Betrag von 1.000 Euro (jeweils für 2007 und 2008) nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben des § 12 KStG darstellten (Streitpunkt "nichtabzugsfähiger Aufwand").

Mit den hier entscheidungsgegenständlichen **Feststellungsbescheiden Gruppenträger 2007, 2008 und 2009 vom 20.04.2011** stellte die belangte Behörde deshalb den Gesamtbetrag der Einkünfte und das Einkommen des Gruppenträgers mit jeweils -1.066.148,71 Euro (2007), 413.410,64 Euro (2008) und -152.954,39 Euro (2009) fest.

Dagegen wandte sich die X-GmbH als Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter nach Fristverlängerung mit **Berufungsschreiben vom 26.05.2011** und beantragte - unter zusätzlicher Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten - für die Veranlagungsjahre 2007 bis 2009 die Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG in Höhe von 207.996,37 Euro anzuerkennen. Weiters beantragte sie, die Aufwendungen in Höhe von jeweils 1.000 Euro in den Veranlagungsjahren 2007 und 2008 als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Zum Beschwerdepunkt "Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe" (2007 bis 2009):

Der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.01.2011** ist zur Begründung der Versagung der Anerkennung der Firmenwertabschreibung zu entnehmen:

"[Seite 1 der Niederschrift über das Ergebnis der Schlussbesprechung]

Die [X-GmbH] wurde zum 2.12.2005 errichtet, 50% Anteile hält die [Y-GmbH] und 50% der Anteile hält die [Z-Gruppe Z-GmbH+CoKG].

Die [Y-GmbH] erwirbt zum 7.1.2005 56% der Anteile an der [A-GmbH] (A-GmbH-aktuell), mit 31.3.2006 werden die Anteile an der [A-GmbH] (A-GmbH-aktuell) auf 76% erhöht und mit 17.10.2006 hält die [Y-GmbH] 99% der Anteile der [A-GmbH] (A-GmbH-aktuell).

[Schaubild]

Die [Y-GmbH] hält 50% der Anteile an der [X-GmbH] und 99% der Anteile an der [A-GmbH], die [X-GmbH] und die [A-GmbH] sind Schwestergesellschaften.

Mit Abtretungsvertrag vom 17.10.2006 verkauft die [Y-GmbH] ihre 99% Anteile an der [A-GmbH] an die [X-GmbH] (Schwester der [A-GmbH]) zum Abtretungspreis von € 6.072.899,-.

[Schaubild]

Zum 1.1.2007 bilden die [X-GmbH] und die [A-GmbH] eine Unternehmensgruppe, die [X-GmbH] ist der Gruppenträger, die [A-GmbH] ist das einzige Gruppenmitglied. Nunmehr macht die [X-GmbH] ab dem Jahr 2007 eine Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG in Höhe von € 202.429,97 jährlich steuerrechtlich geltend.

Gemäß § 9 Abs 7 KStG ist im Falle der Anschaffung einer Beteiligung durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft, ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ab der Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen.

In der schriftlichen Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 7.10.2010 wird zum Vorliegen eines Konzernverhältnisses ausgeführt, dass nach § 15 Abs 1 AktG erforderlich ist, dass rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zweck unter einheitlicher Leitung zusammengefasst sein müssen.

[Seite 2 der Niederschrift über das Ergebnis der Schlussbesprechung]

Diese Voraussetzungen sind im Prüfungsfall nicht gegeben, da sowohl die [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] als auch die [Y-GmbH] zu je 50% an der [X-GmbH] beteiligt sind und daher eine 'Pattstellung' vorliegt, sodass die [X-GmbH] und die [Y-GmbH] nicht unter einer einheitlichen Leitung stehen können. Weiters sei von den drei Geschäftsführern der [X-GmbH] nur Herr [AR] aus dem Y-Konzern entsandt.

Wesentlich ist die faktisch bestehende Möglichkeit und Befugnis zur Entscheidung durch die Konzernleitung, somit die Entscheidung auch gegen den Willen eines Konzernmitgliedes. Aufgrund der gleich berechtigten Gesellschafter 'Z-Gruppe' und 'Y' fehlt die Stimmrechtsmehrheit, auch der Geschäftsführer des Y-Konzerns hat lediglich ein Mitspracherecht.

Weiters wird aufgrund der Rechnungslegungsvorschriften die [X-GmbH] nur anteilmäßig zu je 50% in den Konzernabschlüssen der Y-Gruppe und Z-Gruppe konsolidiert.

Nach § 15 Abs 2 AktG ist weiters zu klären, ob die [X-GmbH] unter beherrschendem Einfluss der [Y-GmbH] steht.

Dazu wird ausgeführt, dass beide Gesellschafter der [X-GmbH] absolut gleichberechtigt sind und eine Beteiligung von 50% nicht ausreicht, um einen beherrschenden Einfluss seitens der [Y-GmbH] zu unterstellen.

Daher liegt kein konzerninterner Erwerb, sondern eine fremd bezogene Beteiligungsanschaffung vor, welche zur Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG ab 2007 berechtigt.

Weitere Sachverhaltsermittlungen der Außenprüfung ergaben:

Die [X-GmbH] hatte im beurteilungsrelevanten Zeitraum folgende Geschäftsführerstruktur:

[AR]: Geschäftsführer im Zeitraum 1/2006 - 4/2008, gleichzeitig Geschäftsführer der [Y-GmbH], er wurde aus dem Y-Konzern entsandt.

[EJ]: Geschäftsführer für den Zeitraum 1/2006 - 9/2008, er wurde aus dem Z-Gruppe Konzern entsandt.

Mag. [MD]: Geschäftsführer für den Zeitraum 1/2006 - 4/2007, im Zeitraum von 2 - 12/2005 in der [Y-GmbH] tätig, im Zeitraum von 3/2006 – 4/2007 war er gleichzeitig Geschäftsführer der [A-GmbH].

In der Geschäftsordnung vom 2.12.2005 wurde für die Geschäftsführung die Geschäftsverteilung wie folgt festgelegt:

Mag. [MD] hat die gesamte operative Leitung und Überwachung des Unternehmens Ober, verantwortlich für die gesamte operative Tätigkeit, Organisation, kaufmännische Leitung, Rechnungswesen, Recht, Bilanzen Steuern und Abgaben, Finanzen, Personal.

Die Herren [EJ] und [AR] hatten gemeinsam die Unternehmensstrategie, Kommunikation, Public relations, Personalmanagement, Koordination mit den Konzernunternehmen der jeweiligen Gesellschafter als Aufgabenbereich.

Jedem Mitglied der Geschäftsführung steht eine Stimme zu, Beschlüsse der Geschäftsführung sind grundsätzlich einstimmig zu fassen.

Die [X-GmbH] hat vom Juni 2006 bis Mai 2007 am Cash Pooling der Y-Gruppe teilgenommen. Zwischen März 2006 und Juni 2007 hat die [Y-GmbH+CoKG.] drei Vorlagen zur Verfügung gestellt. In der Konzernverrechnung zur Y-Gruppe wurden die Zinsen für diese Finanzierungen verrechnet.

Seit Juni 2007 erfolgt die Finanzierung der [X-GmbH] eigenständig über Bankenfinanzierung.

[Seite 3 der Niederschrift über das Ergebnis der Schlussbesprechung]

Für alle Standorte erfolgte eine Konzernverrechnung auf Ebene der Y-Gruppe, dabei wurden WV Kosten CO/IT/RW, SAP Logistik wie auch ein Spesen Cash Pooling verrechnet. Seitens der [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] wurden das Werk Tillmitsch betreffend Verrechnungen vorgenommen, denen jedoch aber den Einzelstandort hinaus keine Bedeutung zukommt.

Auf Basis der Besprechung vom 7.12.2010 wurde vom steuerlichen Vertreter in der schriftliche Stellungnahme vom 22.12.2010 zum bisher Vorgebrachten ergänzend ausgeführt: Mag. [MD] war nicht gleichzeitig in der [Y-GmbH] und [X-GmbH] tätig (Auszüge Stmk; GKK) und somit war es faktisch unmöglich auf wesentliche Entscheidungen Einfluss zu nehmen. Für eine einheitliche Leitung bedarf es der dauernden Einflussmöglichkeit auf den Investitionsbereich.

Aus der vorgelegten Gesellschaftervereinbarung vom 2.12.2005 geht unter Pkt IV. Vorgangsweise bei 'Patt-Situationen' hervor, dass bei Stimmengleichheit keine Entscheidung pro oder contra getroffen werden kann, und der Präsident der Kammer der WTH Stmk beizuziehen ist, der letztlich das Entscheidungsrecht hat, falls die Pattstellung aufrecht bleibt. Da auch die Geschäftsführerbeschlüsse eindeutig einstimmig zu treffen sind, kann kein beherrschender Einfluss ausgeübt werden.

Das Cash-Pooling wurde unter fremdüblichen Konditionen aufgesetzt und zwischen den Gesellschaftern von vornherein vereinbart und weiters bringen beide Gesellschafter das jeweilige Know how in vorab festgelegten Bereichen ein.

Es konnte daher keine einheitliche Leitung seitens des Gesellschafters [Y-GmbH] ausgeübt werden, vielmehr liegen völlig gleichberechtigte Partner vor und werden Beispiele angeführt, dass auch keine faktisch einheitliche Leitung durch [Y-GmbH] vorliegt.

Zum Aspekt des Mehrmütterkonzerns wird ausgeführt, dass im VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0049 der Sachverhalt anders gelagert ist, in welchem zwei Brüder sich aufgrund der Beteiligungsverhältnisse untereinander koordinieren mussten.

Z-Gruppe und Y sind völlig eigenständig, keine Eigentümer, Geschäftsführer oder Ähnliches sind wechselseitig verflochten, sodass kein Mehrmütterkonzern gegeben ist.

In der Schlussbesprechung vom 24.1.2011 wird nochmals ausgeführt, dass Mag. [MD] als externer Experte für das neue Unternehmen geholt wurde. Es erfolgt eine gänzlich koordinierte Unternehmensführung durch [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] und [Y-GmbH], dies geht soweit, dass bei der Auswahl der Farben für die Firmenbezeichnung X, jeweils zwei Buchstaben weiß und zwei Buchstaben rot nach den Farben der beiden Unternehmensbereiche [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] und [Y-GmbH] gewählt wurden.

Die Außenprüfung führt zum Sachverhalt ergänzend an:

Durch den Nahebezug vom operativen GF Mag. [MD] (vor Beginn der Tätigkeit als GF der [X-GmbH] war er Dienstnehmer der [Y-GmbH]) war die faktische Möglichkeit der Einflussnahme gegeben.

Weiters wurde zwar der Cash Poolingvertrag in der Gesellschaftervereinbarung vom 2.12.2005 festgelegt, jedoch zeigt die tatsächliche Umsetzung für den Zeitraum 2006 - 2008, dass die [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] lediglich für das Werk in Tillmitsch tätig war, hingegen die Y und [Y-GmbH] zurechenbaren Unternehmen für alle Standorte für den Bereich Finanzen (Zinsen, Barvorlagen 2006-2007), Controlling, IT.

Durch die Übernahme der Finanzierung durch die Y-Gruppe bestand jedenfalls die faktische Möglichkeit der finanziellen Einflussnahme, die eine einheitliche Leitung bzw. den beherrschenden Einfluss zum Ausdruck bringt.

Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters zum Mehrmütterkonzern/ Gleichordnungskonzern kann seitens der Außenprüfung nicht gefolgt werden.

Im zitierten VwGH Erkenntnis vom 28.10.2009, 2008/15/0049 wird ausgeführt, dass auch mehrere Unternehmen eine Konzernspitze bilden können, sofern ihre Leitungsmacht hinreichend koordiniert ist. Gerade aus der Darstellung der Willensbildung (Gesellschaftervereinbarung, Geschäftsordnung für die GF) ergibt sich, dass hier aufgrund des Vorliegens selbständiger Konzernunternehmen (Z-Gruppe Gruppe und Y/Y-Untergruppe Gruppe) durch Unternehmensverträge (Organisationsverträge) eine einheitliche Leitung vorhanden ist, welche eine auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik ermöglicht. Da für die Entscheidungen in der Regel Einstimmigkeit

[Seite 4 der Niederschrift über das Ergebnis der Schlussbesprechung]

gefordert wird bzw. bei einer Pattstellung ein Lösungsmechanismus (über die Kammer der WTH) vorgesehen ist, weiters das Pooling zwischen den Unternehmensteilen vorab klar geregelt war, zeigt, dass eine Aufgabenteilung vorliegt, die eine koordinierte Unternehmenspolitik bedarf. Es liegt daher auf Grundlage dieser Organisationsverträge eine einheitliche, da koordinierte Leitung beider Unternehmensgruppen vor. Diese einheitliche Leitung gestützt auf Organisationsverträge ist besonders zwischen Fremden erforderlich, da sonst das Unternehmen nicht funktionsfähig wäre. Gegenständlich bilden die Verträge die rechtlichen Gegebenheiten und es bestehen auch durch deren praktische Umsetzung die faktischen Gegebenheiten, die die einheitliche Leitung im Gleichordnungskonzern ausmachen. Diese Koordination der Entscheidungen geht bis ins Detail der Gleichordnung in den Unternehmensfarben.

Mit 2.12.2005 besteht ein Konzernverhältnis gemäß § 15 AktG zwischen der [Y-GmbH], der [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG], der [X-GmbH], sowie der [A-GmbH].

Nach Rechtssprechung des VwGH ist für die Beurteilung des Konzernbegriffes lediglich § 15 AktG maßgebend und es ist nicht auf Rechnungslegungsvorschriften abzustellen, daher ist die Argumentation des Konzernabschlusses für die Beurteilung der Konzernstruktur steuerrechtlich nicht maßgebend.

Aufgrund des bestehenden Konzernverhältnisses kann daher die, ab dem Jahr 2007 gemäß § 9 Abs 7 KStG geltend gemachte Firmenwertabschreibung in Höhe von € 202.429,97 steuerrechtlich nicht anerkannt werden.

In einer 'Ergänzung zur Niederschrift über die Schlussbesprechung gem § 149 Abs 1 BAO anlässlich der Außenprüfung' wurde von Seiten des steuerlichen Vertreters der X-GmbH als damalige Abgabepflichtige vorgebracht:

In der Schlussbesprechung vom 24.1.2011 wurden seitens des Unternehmens, der Gesellschafter sowie von Herrn Mag. [MD] ausführlich die seinerzeitigen Überlegungen bei Bildung des Joint-Ventures dargestellt (insbesondere Bündelung der Tiefbauaktivitäten) und auch die Rolle von Herrn Mag. [MD] erläutert. Der Betriebsprüfung wurde ausführlich dargestellt, dass Herr Mag. [MD] zu keinem Zeitpunkt in der [Y-GmbH] Leitungsbefugnisse bzw -funktionen inne hatte, sondern einzig und allein für den Zweck der operativen Geschäftsführung in der gemeinsamen 'Tiefbaugesellschaft' geholt und in der [Y-GmbH] 'zwischengeparkt' wurde. Analog dazu wurde Herr [CN] (Vertriebsleiter bzw nunmehriger Geschäftsführer) auf Seite der Z-Gruppe-Gruppe 'zwischengeparkt'.

Zusätzlich wurde darauf hingewiesen, dass von vornherein eine entsprechende Aufgabenverteilung (Finanzen - Vertrieb etc) festgelegt wurde und die beiden Gesellschafter als gleichberechtigte Partner anzusehen sind (als Beispiel wurde die Abstimmung der Farben der Firmenbezeichnung genannt).

Seitens der Gesellschafter wurde auch im Detail erläutert, warum die konkrete Vorgangsweise (Erwerb der Anteile der [A-GmbH] vorerst durch [Y-GmbH] und Weiterverkauf an [X-GmbH]) gewählt wurde. Der Erwerb über die [Y-GmbH] war aus wirtschaftlichen Gründen zwingend erforderlich, da für Herrn Bauer (ehemaliger Gesellschafter der [A-GmbH-aktuell] - vormals [A-GmbH]) ein Verkauf an eine Gesellschaft, an der die Z-Gruppe-Gruppe (Konkurrent der [A-GmbH]) beteiligt gewesen ist, nicht in Frage gekommen wäre.

Aufgrund dieser Ausführungen wurde seitens der Betriebsprüfung in der Schlussbesprechung am 24.1.2011 ausdrücklich zugestanden, dass keine einheitliche Leitung bzw kein beherrschender Einfluss seitens [Y-GmbH] gegeben war. Allerdings würde ein Mehrmütterkonzern vorliegen.

Die gegen den Mehrmütterkonzern sowie das Vorliegen eines konzerninternen Erwerbes von der steuerlichen Vertretung vorgebrachten Argumente wurden von der Betriebsprüfung zur Kenntnis genommen (erforderliche Abstimmung mit dem Fachbereich).

Ergänzend wurde von der steuerlichen Vertretung noch darauf hingewiesen, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jedenfalls die Firmenwertabschreibung zustehen würde. Bei einem direkten Erwerb der [A-GmbH] durch die [X-GmbH] würde ohne Zweifel (bei Gruppenbildung) zwingend eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen sein. In wirtschaftlicher Hinsicht fungierte die [Y-GmbH] allerdings als Treuhänder bzw war Von vornherein eine Übertragung an die [X-GmbH] vorgesehen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist die Firmenwertabschreibung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich."

Im **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 09.02.2011** wird der Ansicht des Prüfers betreffend die Versagung der Anerkennung der Firmenwertabschreibung entgegen gehalten:

"1. Wirtschaftliches Verständnis der Fremdbezogenheit der Beteiligungsanschaffung:

Die Erläuternden Bemerkungen zum StReformG 2005 führen unter anderem aus: Zur Vermeidung von Gestaltungen soll nur eine 'fremdbezogene' Beteiligungsanschaffung Anlass für eine Firmenwertabschreibung geben, Anschaffungen im Konzern und damit auch innerhalb der Unternehmensgruppe kommen daher nicht in Betracht.'

Hintergrund der Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf einen Fremderwerb ist für den Gesetzgeber klar die Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen, insbesondere sollen durch konzerninterne Erwerbe keine 'künstlichen' Firmenwerte geschaffen werden. Bei der Fremdbezogenheit der Beteiligungsanschaffung ist daher grundsätzlich auch von einem wirtschaftlichen Verständnis (etwa unter anderem Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar, K 329 zur Ausgabe von Neuanteilen bzw Quantschnigg et al (Hrsg.), Gruppenbesteuerung, § 9 Abs 7 KStG, Rz 46 zum Rückerwerb durch Kaufoption) auszugehen.

Gerade in dem vorliegenden Fall ist aber bei Anlegen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise jedenfalls die Firmenwertabschreibung anzuerkennen. Bei einem direkten Erwerb der Anteile durch die [X-GmbH] stünde unbestritten die Firmenwertabschreibung zu. Der Erwerb der Anteile an der [A-GmbH] (nachfolgend [...]) über die [Y-GmbH] (im Folgenden kurz: [...]) war im vorliegenden Fall aber zwingend erforderlich;

ein Verkauf an eine Gesellschaft an der die Z-Gruppe-Gruppe (Konkurrent der [A-GmbH]) beteiligt gewesen wäre, wäre für Herrn Bauer keinesfalls in Frage gekommen.

Das gemeinsame Ziel der Kooperation zwischen [Y-GmbH] und [Z-GruppeZ-GmbH +CoKG] war eine entsprechende Bündelung der Tiefbauaktivitäten und unter anderem auch der Erwerb der [A-GmbH] ([...]). Es stand daher bereits im Vorfeld fest, dass die Anteile an der [A-GmbH] ([...]) in der [Y-GmbH] nur 'zwischengeparkt' werden. Dies wurde in der Besprechung vom 24.1.2011 ausführlich dargelegt und ergibt sich auch aus den vorliegenden Unterlagen bzw der engen zeitlichen Abfolge.

In wirtschaftlicher Hinsicht erfolgte uE der Erwerb der Anteile an der [A-GmbH] direkt durch die [X-GmbH], da die [Y-GmbH] wirtschaftlich gesehen nur als Treuhänder fungierte (bzw eventuell bereits Herausgabeanspruch der [X-GmbH]).

2. Mehrmütterkonzern:

Ohne im Detail auf die konzernrechtliche Thematik einzugehen, möchte ich auf folgende Punkte hinweisen:

- Eine Abhängigkeit von mehreren Unternehmen ist uE nicht gegeben, wenn die Mutterunternehmen ihre Einflussmöglichkeiten nicht durch entsprechende zusätzliche Maßnahmen (Stimmbindungsverträge, Syndikatsverträge) gebündelt haben. Eine einheitliche Leitung kann nicht vorliegen, wenn diese nur mit Hilfe anderer ausgeübt werden kann - insbesondere wenn die Mitwirkung bzw Entscheidungsfindung grundsätzlich frei stattfindet.
- Die im Gesellschaftsvertrag vorgeschlagene Vorgangsweise bei 'Patt-Situationen' bzw die Aufteilung der Geschäftsbereiche führt nicht automatisch zu einer entsprechenden Koordination zwischen den beiden Gesellschaftern.
- Auch die von Ihnen angesprochene Geschäftsordnung bzw die zustimmungspflichtigen Geschäfte führen nicht automatisch zu einer einheitlichen Leitung. Es steht weiterhin jedem Gesellschafter frei einem Antrag der Geschäftsführung zuzustimmen bzw diesen abzulehnen. Jedenfalls besteht zwischen den Gesellschaftern kein Einigungszwang.
- Das Erkenntnis des VwGH vom 28.10.2009 (2008/15/0049) unterscheidet sich vom vorliegenden Fall insbesondere durch folgende Umstände:
- Kein Naheverhältnis zwischen [Y-GmbH] und [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] (keine personellen Verflechtungen etc)
- Keine wechselseitige Einflussnahme (wechselseitige Beteiligungsverhältnisse)
- Keine Transaktion zwischen den wechselseitig kontrollierten Beteiligungen

Aus den (beispielhaft) oben angeführten Gründen liegt uE im vorliegenden Fall kein Mehrmütterkonzern vor. Fraglich wäre zusätzlich, ob bei Annahme eines Mehrmütterkonzerns auch bei einer Transaktion zwischen [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] und [Y-GmbH] von einem konzerninternen Erwerb auszugehen ist."

Dem **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** ist zur Begründung der Versagung der Anerkennung der Firmenwertabschreibung weiters zu entnehmen:

"Auf Tz. 1 der Niederschrift über die Schlußbesprechung vom 24.1.2011 wird verwiesen.

Aufgrund des Schriftsatzes vom 9.2.2011 wird wie folgt ergänzend ausgeführt:

Wirtschaftliches Verständnis/wirtschaftliche Betrachtungsweise

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient nicht zur Auslegung von Steuergesetzen (§ 9 Abs 7 KStG schließt die Firmenwertabschreibung im Konzern aus).

Gegenständlich erfolgte die Umsetzung der einzelnen Schritte entsprechend der Umgründungsplanung und aller vertragliche Grundlagen, daher kann seitens der Abgabenbehörde nicht von einem 'quasi fiktiven' Treuhandverhältnis zwischen [Y-GmbH] und [X-GmbH] ausgegangen werden, auch wenn Marktspezifika beim Beteiligungserwerb zu berücksichtigen waren. Daher bleibt kein Raum für eine Auslegung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise.

Mehrmütterkonzern

Zum bisher dargelegten wird ergänzend ausgeführt, dass auf Ebene der Geschäftsführung Einstimmigkeit erforderlich ist. Sollte diese nicht erreicht werden ist eine ao. Gesellschafterversammlung einzuberufen. Die Gesellschaftervereinbarung sieht unter Pkt. IV. bei 'Patt-Situationen' vor, dass der Präsident der Kammer der WTH eine Entscheidung herbeiführt. Es besteht eine erforderliche Koordination in der Herbeiführung der Unternehmensentscheidungen auf Basis der bestehenden Organisationsverträge, wodurch die einheitliche Leitung im Mehrmütterkonzern (auch zwischen fremden Gesellschaftern) bewirkt wird.

Zur schriftlichen Ergänzung zur Niederschrift zur Schlussbesprechung führt die AP wie folgt aus:

Hinsichtlich wirtschaftlicher Betrachtungsweise wird seitens der AP auf die bisherigen Ausführungen verwiesen.

Das Vorbringen über die Funktion von Mag. [MD] stimmt mit der Sachverhaltsfeststellung überein, die Möglichkeit der faktischen Einflussnahme steht dem nicht entgegen.

Das Vorliegen des Mehrmütterkonzern bedingt das Bestehen der einheitlichen Leitung im Sinne § 15 AktG, wobei auf die Detailausführung in der Niederschrift vom 24.1.2011 verwiesen wird."

Im **Berufungsschreiben vom 26.05.2011** wurde der Versagung der Anerkennung der Firmenwertabschreibung von Seiten des steuerlichen Vertreters der X-GmbH als damalige Berufungswerberin entgegen gehalten:

"[Seite 2 des Berufungsschreibens]

Teil A: Firmenwertabschreibung:

1. Chronologie:

Folgende Ausgangslage liegt unserer Berufung zu Grunde (Stand vor sämtlichen Anteilserwerben).

[Schaubild]

Ab dem Jahr 2005 wurden sukzessive Anteile an der [A-GmbH] durch die [Y-GmbH] (im Folgenden kurz: [Y-GmbH]) erworben. Der guten Ordnung halber halten wir kurz fest:

- Am 7.1.2005 erwirbt die [Y-GmbH] erstmals 56 % der Anteile an der [A-GmbH] mit Wirkung zum 1.1.2005.*
- Am 2.12.2005 wird ein Rahmenvertrag zwischen der [Y-GmbH] und der [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] (im Folgenden kurz: [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG]) abgeschlossen. Darin verpflichteten sich beide Un-*

[Seite 3 des Berufungsschreibens]

ternehmen, den Tiefbaubetrieb zu bündeln und die jeweiligen Tiefbauaktivitäten in einer Tochtergesellschaft (der [X-GmbH]) zu vereinen. Im Zuge dieser Rahmenvereinbarung

wird die [X-GmbH] von den beiden Gesellschaftern [Y-GmbH]/[Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] gegründet. Folgende Struktur stellt sich demnach dar:

[Schaubild]

- Am 31.3.2006 erwirbt die [Y-GmbH] weitere 20 % an der [A-GmbH].
- Am 27.9.2006 kauft [Y-GmbH] die restlichen 24 % (1 % erwirbt die Y3-GmbH treuhändig). Am gleichen Tag werden von den Gesellschaftern ihre eigenständigen Tiefbaubetriebe in die [X-GmbH] unter Inanspruchnahme des Art III UmgrStG zum Stichtag 31.12.2005 eingebracht.
- Am 17.10.2006 verkauft die [Y-GmbH] ihre 99%ige Beteiligung an der [A-GmbH] an die [X-GmbH] um einen Abtretungspreis iHv 6.072.899,00 € zuzüglich Zinsen für Vorfinanzierung iHv 139.000,00 €. Dies entspricht im Prinzip dem Kaufpreis (samt Nebenkosten), den die [Y-GmbH] aufgewendet hat. Letztere bezahlte ihrerseits für die 99%ige Beteiligung einen Gesamtkaufpreis iHv 6.076.960,50 €.
- Die Firmenwertabschreibung wird erstmals ab dem Jahr 2007 iHv 202.429,97 € in der [X-GmbH] mit steuerlicher Wirkung geltend gemacht.

Die Betriebsprüfung stellt in der Niederschrift vom 24.1.2011 fest, dass mit 2.12.2005 ein Konzern zwischen der [Y-GmbH], [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG], [X-GmbH] und [A-GmbH] gem § 15 AktG vorliegt und deshalb die Beteiligungsveräußerung von [Y-GmbH] an die [X-GmbH] einem konzerninternen Verkauf gleichkommt bzw durch die Gesellschafterstruktur ein Mehrmütterkonzern unterstellt wird, wonach die Firmenwertabschreibung gem § 9 Abs 7 KStG ausgeschlossen wäre.

2. Ergänzende Anmerkungen zur Niederschrift bzw zum Bericht der Betriebsprüfung:

Einerseits wird im Bericht über die Betriebsprüfung angemerkt, dass keine wirtschaftliche Betrachtungsweise angestellt werden kann bzw wird das Vorliegen eines Mehrmütterkonzerns und die faktische Einflussmöglichkeit des Y-Konzerns durch Herrn Mag. [MD] (Geschäftsführer) noch einmal bekräftigt. Andererseits wird seitens der Betriebsprüfung Herr Mag.

[Seite 4 des Berufungsschreibens]

[MD] als externer Dritter anerkannt („... stimmt mit der Sachverhaltsdarstellung überein ...“), wodurch sowohl eine tatsächliche als auch eine faktisch mögliche Einflussnahme ausscheidet.

Zu den allgemeinen Angaben des Betriebsprüfungsberichtes sei zur Richtigstellung am Rande angemerkt, dass der Betriebsgegenstand der [X-GmbH] nicht der „Hochbau“ sondern der 'Tiefbau' ist (X steht als Abkürzung für 'Tiefbau').

Weiters wird festgehalten, dass 50 %-Gesellschafter neben der '[Z-GruppeZ-GmbH+CoKG]' zunächst die '[Y-GmbH]' war, die ihre Anteile mit Kaufvertrag vom 18.7.2008 an die 'Y2-GmbH' abgetreten hat.

3. Vorliegen eines Konzernes gem § 15 AktG seitens [Y-GmbH]:

In der Niederschrift ist neben der offenen Rechtsfrage hinsichtlich Vorliegen eines Mutterkonzerns weiters die Feststellung enthalten, wonach laut Ansicht der Betriebsprüfung auch ein Konzern zwischen der [Y-GmbH] und der [X-GmbH] angenommen wird, da durch den (von der Betriebsprüfung unterstellten) Nahebezug von Herrn Mag. [MD] und die Übernahme der Finanzierung die faktische Möglichkeit der Einflussnahme der Y-Gruppe auf die X-Holding suggeriert wird. Es wird daher nachstehend nochmals ausführlich erörtert, warum die [X-GmbH] als 50%ige Tochter der [Y-GmbH] unter keiner einheitlichen Leitung bzw keinem beherrschendem Einfluss von Seiten [Y-GmbH] stehen konnte.

Nachfolgend wird auszugsweise die Beteiligungsstruktur unmittelbar vor dem Anteilserwerb durch die [X-GmbH] zum 17.10.2006 dargestellt:

[Schaubild]

Zu klären ist, ob zum Verkaufszeitpunkt 17.10.2006 eine einheitliche Leitung der [X-GmbH] durch die [Y-GmbH] ausgeübt wurde.

3.1 Allgemeines zum Konzern:

Ein Konzern iSd gesellschaftsrechtlichen Definition des § 15 Abs 1 AktG bzw der gleichlautenden Bestimmung des § 115 GmbHG liegt vor, wenn rechtlich selbständige Unternehmen unter einheitlicher Leitung zusammengefasst sind. Für das Vorliegen eines Konzerns muss die Leitung auch tatsächlich ausgeübt werden, die bloße Möglichkeit der einheitlichen Leitung reicht nicht aus (vgl unter anderem OGH 6 Ob 217/05 p, GesRZ 2006, 85 f).

[Seite 5 des Berufungsschreibens]

Gemäß § 15 Abs 2 AktG liegt ein Konzern (widerleglich vermutet) auch dann vor, wenn ein rechtlich selbständiges Unternehmen unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens steht. Eine beherrschende Stellung der [Y-GmbH] über die [X-GmbH] iSd § 15 Abs 2 AktG scheidet schon aus dem Grund aus, dass sowohl [Y-GmbH] als auch [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] an der [X-GmbH] jeweils zu 50 % beteiligt sind und keinerlei interne Vereinbarungen vorliegen, die eine beherrschende Stellung der [Y-GmbH] begründen würden. Beide Gesellschafter waren von vornherein völlig gleichberechtigt.

• Einheitliche Leitung:

Einheitliche Leitung iSd § 15 Abs 1 AktG erfordert eine entsprechende Einflussnahme zB aufgrund personeller Verflechtungen, Finanzierungen oder Vertragsbeziehungen, um die Geschäftsführung der Konzernunternehmen planmäßig so zu koordinieren, dass dies der möglichen Leitungsstruktur eines Einheitsunternehmens entspricht (vgl Koppensteiner/ Rüffler, GmbH-Gesetz 3 § 115 Rz 15). Das erforderliche Ausmaß an Einheitlichkeit der Leitung wird somit aus einem Vergleich mit der beim Einheitsunternehmen feststellbaren Leitungsstruktur abgeleitet (vgl unter anderem Krejci, Zur Harmonisierung und Modernisierung des Gesellschafts- und Unternehmensrechts, 10. Österreichischer Juristentag, 1988/I, 261).

Grundsätzlich ist für das Vorliegen einer einheitlichen Leitung iSd § 15 Abs 1 AktG eine Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik idR ausreichend. Nach herrschende Ansicht kommt hierbei der dauernden Einflussnahme in den finanziellen Bereich und zwar insbesondere der Entscheidung über Investitionen eine entscheidende Rolle zu (vgl unter anderem Jabornegg in Jabornegg/Strasser, AktG II4 § 15 Rz 14).

Doralt weist jedoch in diesem Zusammenhang ausdrücklich darauf hin, dass alleine ein gewisses Mindestmaß einer Einflussnahme im Bereich der Finanzierung noch nicht unbedingt auf eine einheitliche Leitung schließen lässt und vielmehr anhand eines beweglichen Systems auch andere unternehmerische Bereiche wie zB die Beschaffung, Planung der Produktpalette, Produktionsplanung, Personalwesen, Vertrieb, Organisation und Rechnungswesen mitberücksichtigt werden müssen, um die Untergrenze des Ausmaßes der einheitlichen Leitung festlegen zu können (Doralt, Münchner Kommentar Aktiengesetz, § 15 Rz 62 f, idS auch Doralt/Nowotny/Kalss, AktG § 15 Rz 9). Einigkeit besteht in der Lehre dahingehend, dass eine bloße Kontrollfunktion nicht ausreicht, da einheitliche Leitung jedenfalls ein aktives planendes Handeln voraussetzt (Jabornegg in Jabornegg/Strasser, AktG II4 § 15 Rz 14 mwN).

Da für das Vorliegen eines Konzerns die einheitliche Leitung iSd § 15 Abs 1 AktG durch das leitende Unternehmen zudem auch tatsächlich ausgeübt werden muss, ist aufgrund der Tatsache, dass die [X-GmbH] rechtlich und wirtschaftlich völlig selbständig am Markt agiert, auch der Tatbestand des § 15 Abs 1 AktG nicht erfüllt. Die rechtliche und wirtschaftliche Selbständigkeit der [X-GmbH] manifestiert sich unter anderem darin, dass die Geschäftsführung selbständig und nicht bloß als verlängerter Arm der Gesellschafter handelt. Die Geschäftsführer führen das Unternehmen vielmehr ohne Einfluss der Gesellschafter. Die [X-GmbH] hat einen eigenen Sitz, ist selbständig finanziert und tätigt Investitionsentscheidungen iRd Geschäftsordnung unabhängig von ihren Gesellschaftern [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] und [Y-GmbH]. Weiters sind bei der [X-GmbH] auch alle Ressourcen vorhanden, um wirtschaftlich selbständig am Markt

[Seite 6 des Berufungsschreibens]

tätig sein zu können. Wie nachstehend noch ausführlich erörtert wird, hat die [X-GmbH] einen eigenständigen Betrieb geführt (ehemalige Tiefbau-Betriebe von [Y-GmbH]/[Z-GruppeZ-GmbH+CoKG]), dessen Produkte auch von der [X-GmbH] selbständig vertrieben wurden.

Ein wesentliches Merkmal für das Vorliegen einer einheitlichen Leitung ist auch die Möglichkeit und Befugnis zur Entscheidung durch die Konzernleitung. Dafür ist ausreichend, dass faktisch die Möglichkeit besteht, Entscheidungen auch gegen den Willen eines Konzernmitgliedes durchzusetzen (Doralt, Münchner Kommentar Aktiengesetz, § 15 Rz 66). Wie nachfolgend ausgeführt wird, liegt auch dies im konkreten Fall nicht vor.

Als Mittel der einheitlichen Leitung kommen, wie vorstehend bereits ausgeführt, Beteiligungen, personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche

Beziehungen in Betracht (vgl Jabornegg/Strasser, Kommentar zum AktG, Tz 15 zu § 15 AktG). Nachfolgend wird ausführlich dargelegt, warum aufgrund der Strukturen keine einheitliche Leitung ausgeübt werden konnte.

3.1.1 Beteiligung:

Im konkreten Fall kann durch die Beteiligung iHv 50 % der [Y-GmbH] an der [X-GmbH] keine einheitliche Leitung hergestellt werden. Wie im vorstehenden Organigramm ersichtlich, sind die beiden Gesellschafter der [X-GmbH] mit jeweils 50 % Stimmenverteilung absolut gleich berechtigt. Auf Gesellschafterebene kann daher die [Y-GmbH] keine Entscheidungen gegen den Willen des anderen Gesellschafters [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] durchsetzen. Aufgrund der bloßen 50 % Beteiligung ist daher jedenfalls keine einheitliche Leitung bzw Möglichkeit zur einheitlichen Leitung gegeben.

Diesbezüglich wird auf die Gesellschaftervereinbarung vom 2.12.2005 zwischen [Y-GmbH] und [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] verwiesen. Darin ist angeführt, dass 'sämtliche Beschlüsse der Generalversammlung sofern im Gesetz oder im Gesellschaftsvertrag nicht höhere Quoten bestimmt sind, mit 75 % Mehrheit der gültig abgegebenen Stimmen gefasst werden'. Bei einer 'Patt-Situation' ist hinsichtlich der nicht zustande gekommenen Entscheidung eine neue Generalversammlung einzuberufen, bzw bei einer neuerlichen 'Patt-Situation' ist der Präsident der Kammer der Wirtschaftstreuhänder der Landesstelle Steiermark (als Schiedsrichter) beizuziehen. Aufgrund dieser Vereinbarung sind daher die beiden Gesellschafter absolut gleichberechtigt.

3.1.2 Personeller Bereich:

Folgende Geschäftsführerstruktur lag bei der [X-GmbH] im relevanten Zeitraum vor:

- [AR]: Geschäftsführer im Zeitraum 1/2006 bis 4/2008, gleichzeitig Geschäftsführer der [Y-GmbH], er wurde aus dem Y-Konzern entsandt.*
- [EJ]: Geschäftsführer für den Zeitraum 1/2006 bis 9/2008, er wurde aus dem Z-Gruppe Konzern entsandt.*
- Mag. [MD]: Geschäftsführer für den Zeitraum 1/2006 bis 4/2007.*

[Seite 7 des Berufungsschreibens]

Bezüglich Herrn Mag. [MD] ist die Betriebsprüfung der Ansicht, dass dieser (wie auch Herr [AR]) aus dem Y-Konzern entsandt wurde und daher die personelle Verflechtung zwischen der [X-GmbH] und der [Y-GmbH] gegeben ist. Diesbezüglich führt die Betriebsprüfung Folgendes aus:

'Durch den Nahebezug vom operativen Geschäftsführer Mag. [MD] (vor Beginn der Tätigkeit als Geschäftsführer der [X-GmbH] war er Dienstnehmer der [Y-GmbH]) war die faktische Möglichkeit der Einflussnahme gegeben.'

Dieser Ansicht der Betriebsprüfung ist aus nachstehenden Gründen nicht zu folgen:

- Herr Mag. [MD] war im Zeitraum Februar bis Dezember 2005 im Angestelltenverhältnis in der [Y-GmbH] beschäftigt. Er hatte dort jedoch keinerlei Leitungsbefugnisse und -*

funktionen inne und war daher in keine operativen bzw strategischen Entscheidungen hinsichtlich [X-GmbH] eingebunden. Mit 31.12.2005 wurde das Dienstverhältnis mit der [Y-GmbH] gelöst und mit der [X-GmbH] der Geschäftsführervertrag abgeschlossen. Es war daher faktisch unmöglich, dass Herr Mag. [MD] gleichzeitig (im Zeitpunkt des Verkaufes am 17.10.2006) Einfluss auf wesentliche Entscheidungen (in der [Y-GmbH] und [X-GmbH]) ausüben konnte. Wenn, wie oben bereits erwähnt, für die einheitliche Leitung eine dauernde Einflussnahme auf den Investitionsbereich vorliegen muss, so kann diese Einflussnahme hier in keiner Weise angenommen werden.

- Wie aus der Geschäftsordnung ersichtlich ist, war Herr Mag. [MD] für die gesamte operative Leitung der [X-GmbH] (ab 1.1.2006) zuständig. Die strategischen langfristigen Entscheidungen (insbesondere Unternehmensstrategie sowie Koordination mit den jeweiligen Konzernunternehmen der Gesellschafter) oblag Herrn [AR] und Herrn [EJ]. Nachdem Beschlüsse der Geschäftsführung einstimmig zu fassen sind (vgl Geschäftsordnung) und jedem Geschäftsführer eine Stimme zusteht, ist es daher unmöglich auf Geschäftsführerebene die Interessen der [Y-GmbH] durch Herrn [AR] durchzusetzen. Auf Herrn Mag. [MD] konnte [Y-GmbH] ab 1.1.2006 keinen Einfluss mehr ausüben.*

- Die Möglichkeit und Befugnis zur Entscheidung durch die Konzernleitung, auch gegen den Willen des Konzerngliedes wird als ein wesentliches Merkmal für die einheitliche Leitung gesehen (vgl Doralt/Nowotny/Kalss, Kommentar AktG, Tz 12 zu § 15 AktG). Nochmals sei erwähnt, dass Herr Mag. [MD] in seiner Zeit als Geschäftsführer der [X-GmbH] völlig unabhängig agieren konnte und keine Weisungen etc durch [Y-GmbH] (alleine) erteilt werden konnten.*

Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass auch keine Entsendung von Herrn Mag. [MD] durch Y vorgelegen ist! Vielmehr wurde Herr Mag. [MD] kurzfristig bei der [Y-GmbH] 'geparkt' und hatte in dieser Zeit nicht einmal ein Büro bei der [Y-GmbH] in Wöllersdorf. Gleiches gilt im Übrigen für Herrn [CN] (vorübergehend 'geparkt' bei [Z-GruppeZ-GmbH +CoKG]), der zunächst im Jahr 2006 als Vertriebsleiter bei der [X-GmbH] tätig war und später im Jahr 2008 zum Geschäftsführer bestellt wurde.

Dieses vorübergehende 'Parken' der beiden Herren in unterschiedlichen Gesellschaften erfolgte jedoch willkürlich und hätte genauso gut umgekehrt geschehen können. Von einer [Seite 8 des Berufungsschreibens]

Zurechnung oder einem Nahebezug, geschweige denn von einer Entsendung, von Herrn Mag. [MD] zum/vom Y-Konzern bzw von Herrn [CN] zum/vom Z-Konzern kann somit keine Rede sein, da Herr Mag. [MD] ebenso gut bei [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] 'geparkt' hätte werden können und Herr [CN] bei Y.

Doch selbst bei der Annahme einer Entsendung aus dem Y-Konzern sei darauf hingewiesen, dass keine Entscheidung gegen den Willen [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] getroffen werden kann, da eindeutig die Einstimmigkeit bei Geschäftsführerbeschlüssen gefordert ist und Herr [EJ] aus dem Z-Gruppe Konzern entsandt wurde.

- Die Abtretung der [A-GmbH] erfolgte zum 17.10.2006. Die Geschäftsführertätigkeit von Herrn Mag. [MD] der [X-GmbH] überschneidet sich rund 6 Monate mit der Geschäftsführertätigkeit in der [A-GmbH], wie in den nachfolgenden Zeitreihen dargestellt ist.

[Schaubild]

Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass durch diese Konstellation eine faktische Einflussnahme durch [Y-GmbH] gegeben ist, widerspricht den tatsächlichen Verhältnissen. Durch die Geschäftsführertätigkeit in der [A-GmbH] ist es unmöglich eine einheitliche Leitung auf Ebene der [Y-GmbH] (mit Auswirkung auf die [X-GmbH]) herzustellen. Herr Mag. [MD] war in dem oben dargestellten Zeitraum vom 31.3.2006 bis 17.10.2006 Geschäftsführer der beiden Gesellschaften [X-GmbH] (50 % Tochter der [Y-GmbH]) und [A-GmbH] (99 % Tochter der [Y-GmbH]), es kann aber keinesfalls behauptet werden, dass Herr Mag. [MD] in dieser Periode und auch danach bis 4/2007 in der [X-GmbH] aufgrund von Weisungen oder sonstigen Abhängigkeitsverhältnissen im Interesse der [Y-GmbH] gehandelt hat. Eine Geschäftsführertätigkeit in der verkauften Gesellschaft [A-GmbH] kann keine einheitliche Leitung seitens [Y-GmbH] in der [X-GmbH] begründen.

Der Ausführung der Betriebsprüfung, dass durch die Herkunft von Herrn Mag. [MD] eine faktische Einflussmöglichkeit gegeben ist, kann nicht gefolgt werden. Nachdem Herr Mag. [MD] zu keiner Zeit gleichzeitig in der [X-GmbH] bzw [Y-GmbH] eine Leitungsfunktion hatte, kann keine einheitliche Leitung vorliegen. Nachdem [Y-GmbH] keinen Einfluss auf Entscheidungen von Herrn Mag. [MD] als Geschäftsführer in der [X-GmbH] nehmen konnte, konnten die Interessen des Y-Konzerns durch Herrn Mag. [MD] jedenfalls nicht durchgesetzt werden.

Die Betriebsprüfung führt richtigerweise aus, dass Herr Mag. [MD] als Experte von der [Y-GmbH] zur [X-GmbH] gewechselt ist. Herr Mag. [MD] war jedoch schon vor seinem Eintritt in die [Y-GmbH] ein ausgewiesener Experte für den Tiefbau, den man sich für die gebündelten

[Seite 9 des Berufungsschreibens]

Tiefbauaktivitäten in der künftigen X rechtzeitig 'sichern' wollte, bevor dieser von einem Konkurrenten engagiert wird. In der [Y-GmbH] wurde Herr Mag. [MD] bloß vorübergehend zwischengeparkt und zwar solange, bis die [X-GmbH] gegründet wurde. Nach dem Übertritt in die [X-GmbH] war aber dennoch kein Abhängigkeitsverhältnis gegeben und Herr Mag. [MD] konnte frei entscheiden, ohne die Interessen von [Y-GmbH] (oder [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG]) vertreten zu müssen.

3.1.3 Maßgebende Finanzierungen:

Der Kaufpreis für die Anteile an der [A-GmbH] wurden nahezu zur Gänze fremdfinanziert, sodass kein Abhängigkeitsverhältnis durch einen Kredit seitens des Y-Konzerns begründet wurde. Durch die kurzfristige Teilnahme der [X-GmbH] am Cash-Pooling des Y-Konzerns in der Zeit vom 16.3.2006 bis 5.6.2007 kann uE ebenfalls keine einheitliche Leitung

unterstellt werden. Insbesondere auch da diese Teilnahme von vornherein (2.12.2005) in der Gesellschaftervereinbarung zwischen [Y-GmbH] und [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] festgelegt wurde. Durch eine bloße Teilnahme am Cash-Pooling zu fremdüblichen Konditionen kann keinesfalls die dauernde Einflussnahme unterstellt werden. Eine einheitliche Leitung bzw ein beherrschender Einfluss wird dadurch nicht zum Ausdruck gebracht.

3.1.4 Vertragliche Beziehungen:

Aus der beiliegenden Gesellschaftervereinbarung ist ersichtlich, dass [Y-GmbH] und [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] die jeweiligen Tiefbauaktivitäten bündeln wollten. Daher wurde eine Gesellschaft ([X-GmbH]) als Joint-Venture gegründet, in der die jeweiligen Interessen von [Y-GmbH] und [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] gleichermaßen vertreten werden. Dazu wurde vereinbart, dass beide Gesellschafter das jeweilige Know-how in vorab festgelegten Bereichen einbringen. Wie in der Gesellschaftervereinbarung dargestellt ist, wurden seitens Y die Bereiche Finanzen, Controlling, IT und Technik abgedeckt, seitens [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] die Bereiche Marketing, Vertrieb, Logistik, Einkauf. Wenn, wie in der Literatur gefordert, für die einheitliche Leitung die Einflussnahme im Investitionsbereich vorliegen muss, kann diese hier auf Seiten von Y in keiner Weise eigenständig ausgeübt werden (vgl Doralt/Nowotny/Kalss, Kommentar zum AktG, Tz 8 zum § 15 AktG).

Wie in der Geschäftsordnung festgehalten ist, wird bei Investitionen, deren Betrag 50.000,00 € übersteigt, die Zustimmung der Gesellschafter gefordert. Nochmals wird erwähnt, dass beide Gesellschafter absolut gleichberechtigt sind. Auch der der Betriebsprüfung übergebene 'Fahrplan' aus dem Jahr 2005, der die Kooperation zwischen [Y-GmbH] und [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] sowie die zu deren Umsetzung erforderlichen Schritte festlegt, stellt ganz klar ein „Joint-Venture“ der beiden Unternehmen [Y-GmbH] und [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] dar. Deren gemeinsames Ziel war von vornherein die Bündelung der Tiefbauaktivitäten und damit zusammenhängend der Erwerb der (nunmehrigen) [A-GmbH].

3.2 Zusammenfassung - Konzern:

Aufgrund der vorstehenden Argumente vertreten wir daher die Ansicht, dass keine einheitliche Leitung seitens des Gesellschafters Y-Untergruppe ausgeübt wurde bzw ausgeübt werden konnte, da mit [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] eine Gesellschaftervereinbarung abgeschlossen wurde, die jedem Gesellschafter eine völlige Gleichberechtigung hinsichtlich Stimmrechte und Mitwirkung einräumt. Auch

[Seite 10 des Berufungsschreibens]

die Behauptung der Betriebsprüfung, dass durch den Geschäftsführer Herrn Mag. [MD] eine faktische Einflussnahme gegeben ist, kann nicht nachvollzogen werden, da dieser als Geschäftsführer in der [X-GmbH] eigenständig gehandelt hat. Die Interessen von [Y-GmbH] konnten weder auf Geschäftsführerebene, noch auf Gesellschafterebene durchgesetzt werden.

Wie bereits mit der Betriebsprüfung ausführlich diskutiert wurde, sprechen unter anderem folgende beispielhaften Argumente aus der 'gelebten Unternehmenspraxis' eindeutig gegen eine faktische einheitliche Leitung durch [Y-GmbH]:

- Die bei der [X-GmbH] benötigten Schachtböden wurden nicht ausschließlich von Polyglas Ing. Decker & Co Gesellschaft m.b.H. als Y-Konzerngesellschaft bezogen. Hätte [Y-GmbH] einen wesentlichen Einfluss auf die [X-GmbH] ausüben können, wären diese Materialien ausschließlich vom Y-Konzern bezogen worden. Dies konnte weder durch den Gesellschafter [Y-GmbH], noch durch den Geschäftsführer Herrn [AR] durchgesetzt werden. Der Einkauf war entsprechend der Gesellschaftervereinbarung eine Aufgabe von [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG].
- Anfänglich wurde seitens der [X-GmbH] nach Ungarn zu [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] exportiert, wodurch der dabei entstandene Gewinn grundsätzlich beiden Gesellschaftern zu Gute gekommen ist. [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] hat jedoch diese Exporte nicht mehr benötigt, da selbst im Ausland produziert wurde. Hätte [Y-GmbH] einen wesentlichen Einfluss gehabt, wäre das nicht zugelassen worden.
- Interne Revisionen werden von Personen, die von beiden Gesellschaftern entsendet wurden, gemeinsam durchgeführt.
- Den rechtlichen Beistand stellt der Z-Gruppe Konzern, der Anwalt Mag. Strimitzer ist gleichzeitig Geschäftsführer bei [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG].

4. Vorliegen eines Mehrmütterkonzernes:

Die Betriebsprüfung vermeint, dass im vorliegenden Sachverhalt eine identische Sachlage zum VwGH-Erkenntnis vom 28.10.2009; 2008/18/0049 vorliegt, in dem ein Mehrmütterkonzern festgestellt wurde. Dieser Fall war jedoch völlig anders gelagert und ist mit dem gegenständlichen Fall schon aufgrund des unterschiedlichen Ausgangssachverhaltes nicht vergleichbar. Zur Verdeutlichung wird die Beteiligungsstruktur des dem VwGH-Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhaltes kurz dargestellt:

[Seite 11 des Berufungsschreibens]

[Schaubild]

Wie im VwGH-Erkenntnis ersichtlich ist, sind hinter all den Gesellschaften zwei Brüder als Geschäftsführer bzw als Gesellschafter gestanden und dadurch war die Möglichkeit zur einheitlichen Leitung durchaus gegeben, da diese beiden Brüder sich aufgrund der wechselseitigen Beteiligungsverhältnisse untereinander koordinieren mussten. Es bestand daher zwischen diesen beiden 'Konzernästen' eine personelle Verflechtung.

Im vorliegenden Fall ist dies jedoch nicht gegeben! Im Gegensatz zum VwGH-Erkenntnis sind die beiden Gesellschafter 'Z-Gruppe' bzw 'Y' völlig eigenständig. Zwischen '[Z-GruppeZ-GmbH+CoKG]' und '[Y-GmbH]' bestehen keinerlei Naheverhältnis und keinerlei wechselseitige Verflechtungen personeller Natur. Eine wechselseitige

Einflussnahme durch gegenseitige Beteiligungsverhältnisse ist ebenso ausgeschlossen wie Beteiligungstransaktionen zwischen den kontrollierten Beteiligungen.

Damit das VwGH-Erkenntnis für den vorliegenden Fall anwendbar wäre, müsste hinter den beiden Gesellschaftern '[Z-GruppeZ-GmbH+CoKG]' und '[Y-GmbH]' eine Verflechtung bestehen, was in nachfolgenden Beispielen optisch verdeutlicht wird:

Beispiel 1:

[Schaubild]

[Seite 12 des Berufungsschreibens]

Beispiel 2 (vgl VwGH Erkenntnis):

[Schaubild]

Zusammengefasst bedeutet dies, dass jedenfalls auf einer höheren Gesellschafterebene als [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] und [Y-GmbH] eine personelle Verflechtung oder ein Abhängigkeitserfordernis bestehen muss. Dies ist jedoch nicht gegeben!

Den Ausführungen der Betriebsprüfung, es liege ein Mehrmütterkonzern vor, wird Folgendes entgegengehalten:

4.1 Koordinierung der Leitungsmacht:

Mehrere Unternehmen, die konzernmäßig nicht verbunden sind, also nicht in einer Herrschafts- bzw Abhängigkeitsbeziehung zueinander stehen und ein gemeinsames Tochterunternehmen gründen, können nur dann eine einheitliche Konzernspitze bilden, sofern ihre Leitungsmacht hinreichend koordiniert ist (vgl dazu unter anderem Schiemer, Handkommentar zum Aktiengesetz 2 Rz 3.1., Kreil, Mitbestimmung im Konzern, 54 f).

Unterliegt somit ein Unternehmen dem herrschenden Einfluss mehrerer Mutterunternehmen, kommt es für das Vorliegen eines Konzerns in aktienrechtlicher Hinsicht entscheidend darauf an, ob eine Koordinierung der Leitungsmacht der Mütter an der Konzernspitze zumindest in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik vorhanden ist (vgl Koppensteiner/Rüffler, GmbH-Gesetz 3 § 115 Rz 17 mwN).

Nachdem hinter den beiden Gesellschaftern [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] und [Y-GmbH] keine Verflechtungen bestehen, ist somit eine Koordinierung durch deren Gesellschafter nicht möglich. In den obigen beispielhaften Grafiken wäre eine solche gegeben. Auch gab es keine anderen Verträge, durch die ein koordiniertes Vorgehen der beiden Gesellschafter [Y-GmbH] und [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] manifestiert wurde. Jeder Gesellschafter konnte grundsätzlich frei entscheiden, und war nicht auf die Abstimmung des anderen Gesellschafters angewiesen. Dies zeigt sich auch insofern, als bei Differenzen in den Abstimmungen eine externe Person hinzugezogen werden würde. Eine einheitli-

[Seite 13 des Berufungsschreibens]

che Leitung bzw eine Koordinierung kann nicht vorliegen, wenn diese nur mit Hilfe Dritter ausgeübt werden kann.

Auch die geforderte Einstimmigkeit bei Geschäftsführerbeschlüssen impliziert entgegen der Meinung der Betriebsprüfung keine koordinierte Vorgehensweise. Einstimmigkeit der Geschäftsführer auf Ebene der [X-GmbH] bedeutet nämlich noch lange nicht, dass auch deren Gesellschafter 'nur mit einer Stimme sprechen'.

Die im Gesellschaftsvertrag vorgeschlagene Vorgangsweise bei 'Patt-Situationen' bzw die Aufteilung der Geschäftsbereiche führt nicht automatisch zu einer entsprechenden Koordination zwischen den beiden Gesellschaftern.

Auch die angesprochene Geschäftsordnung bzw die zustimmungspflichtigen Geschäfte führen nicht automatisch zu einer einheitlichen Leitung. Es steht weiterhin jedem Gesellschafter frei einem Antrag der Geschäftsführung zuzustimmen bzw diesen abzulehnen. Jedenfalls besteht zwischen den Gesellschaftern kein Einigungszwang.

Eine Abhängigkeit von mehreren Unternehmen ist uE nicht gegeben, wenn die Mutterunternehmen ihre Einflussmöglichkeiten nicht durch entsprechende zusätzliche Maßnahmen (Stimmbindungsverträge, Syndikatsverträge) gebündelt haben. Eine einheitliche Leitung kann nicht vorliegen, wenn diese nur mit Hilfe anderer ausgeübt werden kann - insbesondere wenn die Mitwirkung bzw Entscheidungsfindung grundsätzlich frei stattfindet.

Eine einheitliche Einflussnahme einer 'Gruppe von Müttern' liegt insbesondere dann nicht vor, wenn ... 'es sich um ein sogenanntes paritätisches (50 : 50) Gemeinschaftsunternehmen handelt und nicht aufgrund besonderer zusätzlicher Umstände eine gemeinsame Politik der Mütter gegenüber dem Gemeinschaftsunternehmen gewährleistet ist' (vgl Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 6. Auflage, § 17 Tz 29).

'Der bloße Einigungszwang, der von einer paritätischen Beteiligung an einem Gemeinschaftsunternehmen auf beide Mütter typischerweise ausgeht, genügt nach überwiegender Meinung für die Annahme gemeinsamer Beherrschung allein nicht, solange nicht durch weitere Umstände, insbesondere durch Absprachen der Mütter, deren gemeinsames Vorgehen gegenüber dem Gemeinschaftsunternehmen sichergestellt ist. Treten die Mütter dagegen unkoordiniert (im Sinne von Entscheidungsfreiheit) gegenüber dem Gemeinschaftsunternehmen auf, so fehlt es an einer mehrfachen Abhängigkeit.' (vgl Emmerich/Habersack, aaO, Tz 31).

Die von der Betriebsprüfung beispielhaft angeführte Farbauswahl für das TIBA-Logo stellt uE noch kein hinreichendes Indiz für eine koordinierte Unternehmensführung dar. Vielmehr kommt durch die Färbung von zwei Buchstaben in rot und zwei Buchstaben in grau (nicht weiß!) gerade die Gleichberechtigung der beiden Gesellschafter zum Ausdruck.

[Seite 14 des Berufungsschreibens]

4.2 Gemeinschaftliche Willensbildung der Muttergesellschaften:

Der Begriff der einheitlichen Leitung nach dem Aktienrecht ist beim Mehrmütterkonzern erst dann erfüllt, wenn sich zwei oder mehrere Unternehmen gegenseitig verpflichten, im dritten beherrschten Unternehmen nur völlig konform aktiv zu werden. In der Praxis wird diese gemeinschaftliche Willensbildung idR auch vertraglich (etwa durch einen Kooperations- oder Konsortialvertrag) abgesichert und zu diesem Zwecke eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (im Folgenden kurz: GesbR) gegründet oder eine externe Leitungsinstitution eingesetzt (Kreil, Mitbestimmung im Konzern, 54).

Dies war im vorliegenden Fall jedoch auch nicht gegeben. Wie bereits erwähnt waren beide Gesellschafter ([Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] und [Y-GmbH]) völlig eigenständig und jeder Gesellschafter konnte grundsätzlich seine Interessen verfolgen - ohne an die Interessen des anderen Gesellschafters gebunden zu sein. Es steht jedem Gesellschafter frei, einem Antrag der Geschäftsführung zuzustimmen bzw diesen abzulehnen. Es besteht jedenfalls kein Einigungszwang.

Weitgehende Einigkeit besteht in der Literatur dahingehend, dass mehrere Unternehmen an einer Tochtergesellschaft zwar Beherrschungsmöglichkeiten haben können, jedoch nur ein einheitliches Unternehmen diese Tochtergesellschaft auch tatsächlich leiten kann. Mehrere Mutterunternehmen können daher keinesfalls zur gleichen Zeit separat eine einheitliche Leitung iSd § 15 Abs 1 AktG ausüben. Bei einem Gemeinschaftsunternehmen werde daher höchstens fingiert, dass eine Kooperation zwischen den Müttern das Unternehmen 'einheitlich' leitet. Die einheitliche Leitung resultiert somit faktisch aus der Koordinierung der Mütter, wobei keines der Mutterunternehmen alleine eine einheitliche Leitung ausübt.

Diese für das Vorliegen eines Mehrmütterkonzerns erforderliche, hinreichend koordinierte Leitungsmacht zwischen '[Z-GruppeZ-GmbH+CoKG]' und '[Y-GmbH]' war jedoch zu keinem Zeitpunkt gegeben und kann auch - entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung - nicht allein dadurch erreicht werden, dass der Präsident der Kammer der Wirtschaftstreuhänder als externe Stelle eine Entscheidung im Falle einer Pattsituation herbeiführt. Die von der Betriebsprüfung ins Treffen geführte Aufgabenteilung zwischen den beiden Gesellschaftern im Rahmen des 'Joint-Ventures' ist eine durchaus übliche Regelung im Falle solcher Gemeinschaftsunternehmen, wobei jeder Gesellschafter einen oder mehrere Aufgabenbereiche übernimmt (zB Beschaffung, Logistik, Vertrieb, Marketing, Finanzen, IT, Technik, etc). Darunter können jedoch keinesfalls „Organisationsverträge“ verstanden werden auf deren Grundlage eine einheitliche, da koordinierte Leitung beider Unternehmensgruppen vorliegt, wie die Betriebsprüfung behauptet.

Löschnigg vertritt die Meinung, dass durch den Umstand, dass bei einer jeweils 50%igen Beteiligung keine der Muttergesellschaften über eine absolute Mehrheitsbeteiligung verfügt, auch keine für sich alleine diese Leitungsmacht aufweist und daher erst durch den Zusammenschluss zu einer GesbR, die als Innengesellschaft eine einheitliche

Willensbildung gegenüber dem gemeinsamen Tochterunternehmen garantiert, die geforderte einheitliche Leitung effektuert wird (Löschnigg, Die wirtschaftliche Mitbestimmung im Konzern und in der GesmbH & Co KG, ZAS 1981, 3 ff). Doch selbst wenn eine GesbR vorliegen sollte, kann, wie die nachstehenden Ausführungen zeigen, von keinem konzerninternen Erwerb ausgegangen werden.

[Seite 15 des Berufungsschreibens]

4.3 'Fiktive Kooperation/GesbR':

Wir weisen aufgrund obiger Ausführungen noch einmal darauf hin, dass uE kein Mehrmütterkonzern vorliegt. Doch selbst wenn ein Mehrmütterkonzern unterstellt werden würde, kann dennoch nicht von einem konzerninternen Verkauf ausgegangen werden. Ausgehend davon, dass bei einem Gemeinschaftsunternehmen eine - zumindest fiktive - Kooperation zwischen den Müttern das Unternehmen 'einheitlich' leitet, stellt diese Kooperation bzw die GesbR selbst die Konzernspitze dar und nicht die einzelne Muttergesellschaft. Der Konzern würde sich demnach wie folgt darstellen:

[Schaubild]

Sollte man daher tatsächlich von einer einheitlichen Leitung der [X-GmbH] in Form einer gemeinsamen GesbR ausgehen, durch welche die erforderliche gemeinschaftliche Willensbildung der Muttergesellschaften [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] und [Y-GmbH] ausgeübt werden würde, stellt die [Y-GmbH] alleine bloß einen Teil dieser GesbR dar, sodass die Ausnahmebestimmung des § 9 Abs 7 KStG für konzernzugehörige Unternehmen nicht zur Anwendung kommt. Die [A-GmbH] wäre nicht unter der Einflussmöglichkeit der 'Y-Untergruppe/Z-Gruppe GesbR' sondern befindet sich außerhalb dieses Konzerneinflussbereiches. Die Ausnahme würde daher nur dann zur Anwendung kommen, wenn ein Kauf durch die gemeinsame Leitungsgesellschaft (Kooperation der [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] und [Y-GmbH]) erfolgt. Ein Kauf durch nur einen Teil der 'fiktiven' GesbR kann daher nicht als konzerninterner Kauf angesehen werden.

Ein konzerninterner Erwerb würde bei Vorliegen eines angenommenen Mehrmütterkonzernes beispielsweise wie folgt aussehen:

[Schaubild]

[Seite 16 des Berufungsschreibens]

Sollte in diesem Fall die Beteiligung an der Gesellschaft E an die Gesellschaft C veräußert werden, so liegt hier ein konzerninterner Erwerb innerhalb des Mehrmütterkonzernes vor, da eine gemeinsame Mutter, die AB-GesbR besteht. Eine vergleichbare Konstellation liegt auch dem oben zitierten VwGH-Erkenntnis betreffend Mehrmütterkonzern zu Grunde.

Würde man dieser Auffassung nicht folgen und die Rechtsansicht der Betriebsprüfung vertreten, hätte dies zur Konsequenz, dass beispielsweise ein Verkauf von [Y-GmbH] an [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] ebenfalls einen konzerninternen Erwerb darstellt, was aufgrund deren unterschiedlicher Gesellschafter und völliger Unabhängigkeit voneinander gänzlich uneinsichtig wäre.

Wie aus den vorstehenden Ausführungen eindeutig entnommen werden kann, liegt mangels Beherrschung bzw einheitlicher Leitung einerseits kein Konzern mit der [Y-GmbH] vor, aber auch kein Mehrmütterkonzern zusammen mit [Z-GruppeZ-GmbH +CoKG]. Sollte entgegen unserer Ansicht die belangte Behörde zu der Meinung gelangen, dass ein Mehrmütterkonzern vorliegt, ist aus den oben angeführten Gründen die Firmenwertabschreibung dennoch zu gewähren, da kein Erwerb von einem konzerngehörigen Unternehmen iSd § 9 Abs 7 KStG vorliegt.

5. Firmenwertabschreibung aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise:

In der Ergänzung zur Niederschrift wird darauf hingewiesen, dass bei einem direkten Erwerb der Anteile durch die [X-GmbH] von einem fremden Dritten eine Firmenwertabschreibung zustehen würde. Auch bei einem Direkterwerb durch [Y-GmbH] stünde bei Gruppenbildung eine Firmenwertabschreibung zu. Laut Meinung der Betriebsprüfung ist jedoch im konkreten Fall der Zwischenerwerb über die [Y-GmbH] schädlich. Wie nachfolgend ausgeführt wird, mussten die Anteile an der [A-GmbH] jedoch vorerst von der [Y-GmbH] erworben werden. Wirtschaftlich betrachtet fungierte dabei die [Y-GmbH] allerdings als 'Treuhänder', da von vornherein eine (Weiter-)Übertragung der Anteile an die [X-GmbH] vorgesehen war.

Betrachtet man die eingangs dargestellte Chronologie, so kann von vornherein festgehalten werden, dass eine Bündelung der Tiefbaubetriebe und -aktivitäten in der neuen Gesellschaft [X-GmbH] geplant war. So war auch von vornherein bereits offenkundig, dass die Anteile an der [A-GmbH] letztlich von der [X-GmbH] gehalten werden sollten. Hätte die [X-GmbH] selbst die Anteile an der [A-GmbH] direkt (von Dritten) erworben, so stünde die Firmenwertabschreibung unstrittig zu.

§ 21 BAO lautet wie folgt:

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (vgl § 21 BAO).

Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist, maßgebend (vgl Ritz, BAO Kommentar, Tz 2 zu § 21 BAO).

[Seite 17 des Berufungsschreibens]

Im Betriebsprüfungsbericht wird als Ergänzung im Gegensatz dazu von der Betriebsprüfung ausgeführt, 'dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht zur Auslegung von Steuergesetzen diene (!). Auch wenn Marktspezifika beim Beteiligungserwerb zu berücksichtigen waren, kann nicht von einem Treuhandverhältnis zwischen [Y-GmbH] und [X-GmbH] ausgegangen werden. Für eine Auslegung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bleibt daher kein Raum'. Die Betriebsprüfung erkennt

dabei jedoch, dass Steuergesetze sehr wohl hinsichtlich ihres objektiven Willens auslegbar sind (vgl Ritz, BAO Kommentar, Tz 2 zu § 21 BAO).

Die Gruppenbesteuerung bzw die damit verbundene Firmenwertabschreibung gem § 9 Abs 7 KStG wurde durch das Steuerreformgesetz 2005 eingeführt. Das Ziel war, den Standort Österreich in steuerlicher Hinsicht für Konzerne attraktiver zu gestalten. Um die Gruppenbildung zu fördern, erlaubte der Gesetzgeber in bestimmten Fällen eine Firmenwertabschreibung. In den EB zu § 9 Abs 7 KStG wird dargelegt, dass 'zur Vermeidung von Gestaltungen nur 'fremdbezogene' Beteiligungsanschaffungen Anlass für eine Firmenwertabschreibung geben, Anschaffungen im Konzern und damit innerhalb der Unternehmensgruppe kommen daher nicht in Betracht' (vgl EBRV 451 BlgNR XXII. GP).

Der Sinn der Vorschrift ist demnach, auch eine Firmenwertabschreibung auf 'share deals' insoweit zuzulassen, als diese auch bei einem 'asset deal' anfallen würde. Als Ausschlussgrund wird ein konzerninterner Erwerb genannt, da hierbei durch willkürliche Verkäufe innerhalb eines Konzerns eine künstlich generierte Firmenwertabschreibung erzeugt werden könnte.

Bei der Fremdbezogenheit der Beteiligungsanschaffung ist grundsätzlich auch von einem wirtschaftlichen Verständnis auszugehen (vgl unter anderem Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar zur Gruppenbesteuerung, K 329 zur Ausgabe von Neuanteilen bzw Quantschnigg et al (Hrsg.), Gruppenbesteuerung, § 9 Abs 7 KStG, Rz 46 zum Rückerwerb durch Kaufoption). Im vorliegenden Fall wurde von [Y-GmbH] die Beteiligung an der [A-GmbH] um einen Gesamtkaufpreis iHv 6.076.960,50 € von einem fremden Dritten erworben und kurz danach an die [X-GmbH] um einen Abtretungspreis iHv 6.072.899,00 € weiterveräußert (zuzüglich Zinsen für Vorfinanzierung). Noch einmal wird erwähnt, dass bei einem Direkterwerb durch die [X-GmbH] unbestritten eine Firmenwertabschreibung zustünde.

Bereits im Rahmenvertrag vom 2.12.2005 wurde schriftlich festgehalten, dass [Y-GmbH] und [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] eine Bündelung ihrer Aktivitäten vorsehen und diesbezüglich ihre Tiefbaubetriebe in eine neu zu gründende Gesellschaft einbringen werden. Diese Gesellschaft ([X-GmbH]) wurde von beiden Gesellschaftern in völliger Gleichberechtigung verwaltet. Im Rahmen dieser Vereinbarung sollten auch die Anteile an der [A-GmbH] in die [X-GmbH] transferiert werden. Die Anteile an der [A-GmbH] (vormals: Bauer GmbH) konnten jedoch nicht direkt von der [X-GmbH] erworben werden, da die ehemalige Gesellschaftergruppe der [A-GmbH] (Gesellschaftergruppe 'Bauer') und der Z-Gruppe Konzern erbitterte Konkurrenten waren. Ein Verkauf der [A-GmbH]-Anteile an eine Gesellschaft der 'Z-Gruppe-Gruppe' war demnach undenkbar. Daher mussten die Anteile zunächst von der [Y-GmbH] direkt erworben werden. Zwischen [Y-GmbH] und [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] wurde jedoch bereits im Vorfeld vereinbart, dass die Anteile an der [A-GmbH] zur Gänze in die [X-GmbH] weiterveräußert werden, was insbesondere in den Verträgen vom 2.12.2005 dokumentiert wird.

[Seite 18 des Berufungsschreibens]

Obgleich zivilrechtlich die Anteile von der [Y-GmbH] (zwangsweise) erworben wurden, war aus wirtschaftlicher Sicht und aufgrund der vertraglichen Einigung über die Weitergabe der Anteile der Anteilskauf bereits der [X-GmbH] zuzurechnen. Nach Ansicht des VwGH stellt § 21 BAO eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar (vgl Ritz, BAO Kommentar, Tz 10 zu § 21 BAO und die dort zitierten VwGH-Erkenntnisse). Die äußere Erscheinungsform, und damit im konkreten Fall die zivilrechtliche Gestaltung, ist daher unmaßgeblich (vgl Ritz, BAO Kommentar, Tz 6 zu § 21 BAO).

In Anbetracht der der Gesetzesvorschrift zugrundeliegenden Absicht des Gesetzgebers steht daher uE die Firmenwertabschreibung mangels 'künstlicher Generierung' einer Firmenwertabschreibung und unter Berücksichtigung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes des Erwerbes der Anteile und deren darauffolgender Weitergabe die Firmenwertabschreibung in voller Höhe zu, da die [Y-GmbH] wirtschaftlich gesehen nur als 'Treuhänder' fungierte und die [X-GmbH] aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen gleichsam schon einen 'Herausgabeanspruch' für diese Anteile gegenüber der [Y-GmbH] hatte. Dies wird auch durch den nahezu gleichen Kaufpreis der Anteile samt der Verrechnung von Zinsen für Vorfinanzierung widergespiegelt.

Wie bereits erwähnt konnte aufgrund des Konkurrenzverhältnisses die [X-GmbH] die Anteile nicht direkt erwerben. Wäre keine Konkurrenzsituation vorgelegen, wären die Anteile direkt erworben worden, wonach daher aus wirtschaftlicher Sicht die [X-GmbH] der Erwerber der Anteile ist. Nachdem die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient und auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen auszulegen ist (vgl Ritz, BAO Kommentar, Tz 11 zu § 24 BAO), ist aufgrund der vorstehenden Ausführungen die Firmenwertabschreibung in voller Höhe anzuerkennen.

6. Firmenwertabschreibung der Höhe nach:

Im Rahmen der Betriebsprüfung hat sich im Zuge der Aufbereitung der Unterlagen herausgestellt, dass die seit 2007 berücksichtigte Firmenwertabschreibung der Höhe nach zu gering ermittelt wurde.

Neben dem Kaufpreis iHv 6.072.899,00 € wurde in einem Nachtrag zum Anteilskaufvertrag betreffend [A-GmbH] festgehalten, dass Zinsen für Vorfinanzierung iHv 139.000,00 € in der [Y-GmbH] nicht im Kaufpreis mit eingerechnet wurden, die jedoch Anschaffungsnebenkosten darstellen. Die Summe dieser beiden Beträge beträgt demnach 6.211.899,00 €. Darüberhinaus sind weitere Anschaffungsnebenkosten zu berücksichtigen, die sich auf 27.992,00 € belaufen, sodass sich der Gesamtkaufpreis auf 6.239.891,00 € beläuft, was mit den in den Jahresabschlüssen der [X-GmbH] ausgewiesenen Anschaffungskosten übereinstimmt. Daraus ergibt sich eine jährliche Firmenwertabschreibung iHv 207.996,37 € (ab 2007).

Wir beantragen die Firmenwertabschreibung in der korrigierten Höhe (207.996,37 €) ab dem Jahr 2007 steuerlich anzuerkennen.

(...)

Zusammenfassung:

- *Es liegt kein Konzernverhältnis zwischen [Y-GmbH] und [X-GmbH] vor!*
- *Es liegt auch kein Mehrmütterkonzern mit der Konzernspitze (Y-Untergruppe/Z-Gruppe) vor. Analysiert man das VwGH-Erkenntnis vom 28.10.2009; 2008/18/0049, erkennt man, dass hinter all diesen Gesellschaften Geschwister als Geschäftsführer bzw Gesellschafter gestanden haben und als Konzernspitze eine fiktive GesbR fungiert hat. Im konkreten Fall hingegen*

[Seite 23 des Berufungsschreibens]

sind jedoch die Konzernäste 'Z-Gruppe' und 'Y-Untergruppe' völlig eigenständig und unabhängig und deshalb ist dieser nicht mit dem Sachverhalt des VwGH-Erkenntnisses vergleichbar.

- *Sollte entgegen unserer Meinung dennoch ein Mehrmütterkonzern vorliegen, ist die Firmenwertabschreibung aus den nachstehend beiden Gründen zu gewähren:*
 - *Einerseits liegt kein konzerninterner Verkauf vor, da eine fiktive Konzernspitze (Z-Gruppe/Y-Untergruppe GesbR) keinen Einfluss auf die [A-GmbH] hatte und somit der Verkauf außerhalb der 'Z-Gruppe/Y-Untergruppe GesbR' erfolgt ist.*
 - *Andererseits steht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gem § 21 BAO die Firmenwertabschreibung für die Beteiligung zu, da dies dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Vorschrift entspricht und keine missbräuchliche Gestaltung zur Generierung eines künstlichen Firmenwertes vorliegt. Die Anteile an der [A-GmbH] sind von vornherein bereits der [X-GmbH] zuzurechnen.*
- *Der Firmenwert wurde ursprünglich zu niedrig bemessen, weshalb wir die Firmenwertabschreibung in der korrigierten Höhe beantragen.*
- *(...)*
- *Sollte sich letztendlich die belangte Behörde der Ansicht der Betriebsprüfung vollinhaltlich anschließen und ein Mehrmütterkonzern vorliegen bzw damit die Firmenwertabschreibung gänzlich ausgeschlossen werden, so kann das Verfahren betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 nicht wiederaufgenommen werden, da diese Wiederaufnahme inhaltlich rechtswidrig ist. Sämtliche Tatsachen, die die Betriebsprüfung iZm dem Vorliegen eines Mehrmütterkonzerns vermeintlich als 'neu' wertet, lagen im Zeitpunkt der Ersterlassung des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2007 (am 14.12.2009) bereits vor und hätten bei entsprechender Würdigung bereits zu dieser Beurteilung führen können. Die geänderte Rechtsmeinung der Betriebsprüfung zu dem bekannt gewesenen Sachverhalt stellt keinen Wiederaufnahmegrund dar. Mangels Wiederaufnahmegrund ist daher die Firmenwertabschreibung im Jahr 2007 sowie in den Folgejahren anzuerkennen, da es sich bei der Regelung gem § 9 Abs 7 erster TS KStG um eine reine Verteilungsvorschrift handelt."*

In der **Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 26.07.2011** wird dem Berufungsvorbringen von Seiten der belangten Behörde entgegengehalten:

"[Seite 3 der Stellungnahme der GBP zur Berufung]

Ad 2. Firmenwertabschreibung:

Die Chronologie in der Berufungsdarstellung entspricht der Sachverhaltsdarstellung im Rahmen der Prüfungsfeststellung durch die AP.

Die strittige Rechtsfrage ist das Vorliegen eines Konzerns gemäß § 15 AktG. Zur einheitlichen Leitung i S § 15 Abs 1 AktG wird in der Berufung neben allgemeinen rechtlichen Aspekten zum beurteilungsrelevanten Sachverhalt ausgeführt, dass die einheitliche Leitung gegenständlich weder durch das Beteiligungsverhältnis, den personellen Bereich, die maßgebenden Finanzierungen noch durch vertragliche Beziehungen bewirkt wird.

Ad Beteiligungsverhältnis:

Die beiden Gesellschafter der [X-GmbH] sind jeweils zu 50% beteiligt, die beiden Gesellschafter sind absolut gleichberechtigt, daher kann keine einheitliche Leitung aufgrund des Beteiligungsverhältnisses gegeben sein. Sogar im Fall der 'Patt-Situation' ist ein Schiedsrichter zur Entscheidungsfindung beizuziehen.

Ad personeller Bereich:

Neben den Geschäftsführern [AR] ([Y-GmbH]/Y-Konzern) und [EJ] (Z-Gruppe Konzern) war Mag. [MD] im Zeitraum 1/2006 - 4/2007 als Geschäftsführer für die operative Leitung zuständig. Im Zeitraum 2-12/2005 war er in der [Y-GmbH] tätig und von 4/2006 -4/2007 gleichzeitig GF der [A-GmbH].

Eine einheitliche Leitung zur [Y-GmbH] kann mangels gleichzeitiger Leitungsfunktion von Mag. [MD] in der [X-GmbH] und der [Y-GmbH] nicht vorliegen, des weiteren bedürfen Geschäftsführerbeschlüsse der Einstimmigkeit und daher war gegen den Willen des Z-Konzerns keine Entscheidungsfindung möglich.

Grundsätzlich reicht für eine einheitliche Leitung auch eine lockere, sich auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik aus.

Mag. [MD] hatte in seiner Funktion als operativer Geschäftsführer über die wesentlichen (Fragen des gesamten operativen Bereiches des Unternehmens die Entscheidungen zu treffen bzw. vorzubereiten, somit faktisch auf die Unternehmensführung wesentlichen Einfluss. Durch seine Tätigkeit bei [Y-GmbH] im Jahr 2005 ist der Nahebezug zur [Y-GmbH]/Y-Gruppe dokumentiert, wobei seine Stellung als Experte für die Aufgabenstellung durch die AP nicht in Zweifel steht.

Die faktische Einflussmöglichkeit ist nicht nur gegeben, wenn die Leitungsfunktionen gleichzeitig ausgeübt werden, dies würde jegliche Konzernstruktur verhindern, indem die Gleichzeitigkeit der Leitungsfunktionen vermieden wird.

Durch das Erfordernis der Einstimmigkeit der Geschäftsführerbeschlüsse wird bewirkt, dass die Entscheidungsfindung koordiniert zu erfolgen hat, wobei zweifelsfrei die Gewichtung in der Entscheidungsfindung zu Gunsten des Y-Konzerns gegeben ist, auch wenn grundsätzlich das System der Einstimmigkeit auf Geschäftsführerebene vorliegt.

[Seite 5 der Stellungnahme der GBP zur Berufung]

Ad maßgebende Finanzierung:

Im entscheidungsrelevanten Zeitraum haben enge finanzielle Verflechtungen über das Cash - Pooling zur Y-Gruppe bestanden. Die Finanzierung der [X-GmbH] wurde über Vorlagen der Y-Gruppe bewirkt, bis eine eigenständige Bankenfinanzierung möglich war. Die Einflussnahme im finanziellen Bereich ist ein wesentlicher Aspekt der einheitlichen Leitung, wobei die Dauerhaftigkeit der Einflussmöglichkeit für die Konzernbeurteilung von Bedeutung ist, weiters müssen aber auch andere unternehmerische Bereiche Berücksichtigung finden. Die Tatsache, dass der Anteilskauf an der [A-GmbH] weitgehend fremdfinanziert wurde, ändert an den bestehenden finanziellen Verflechtungen für die operative Tätigkeit nichts.

Ad vertragliche Beziehungen:

Beide Gesellschaften ([Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] und [Y-GmbH]) haben ihr Know-how in festgelegten Bereichen eingebracht, wobei die erforderliche Einflussnahme im Investitionsbereich nach den Ausführungen in der Berufung nicht durch die Y-Gruppe ausgeübt werden konnte. Neben der finanziellen Einflussnahme ist für die einheitliche Leitung auch die Berücksichtigung weiterer Bereiche von Bedeutung. Die Verrechnung von Leistungen zwischen den verbundenen Unternehmen erfolgte im Wesentlichen durch die Y-Gruppe, die Leistungen der [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] bezogen sich im Zeitraum (2006 - 2008 lediglich auf das Werk Ort, wodurch eine Einflussnahme auf alle Standorte im Bereich Kosten CO/IT/RW, SAP Logistik, Zinsen Cash Pooling nur durch die Y-Gruppe gegeben war.

Gemäß den KStR 2001 Rz 463 ist der Konzernbegriff des § 9 Abs. 7 KStG grundsätzlich im Sinne des Gesellschaftsrechts - somit im Sinne des § 15 AktG bzw. des § 115 GmbHG - zu verstehen, wobei sich allerdings Abweichungen aufgrund des über den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff hinausgehenden Personenkreises, die potentiell einen Einfluss auszuüben in der Lage sind, ergeben können.

Nach den beiden genannten - im Wortlaut und Inhalt identen - Bestimmungen liegt ein Konzern dann vor, wenn rechtlich selbständige Unternehmen entweder unter einer einheitliche Leitung zusammengefasst werden (§ 15 Abs. 1 AktG; § 115 Abs. 1 GmbHG),

[Seite 6 der Stellungnahme der GBP zur Berufung]

oder unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens stehen (§ 15 Abs. 2 AktG; § 115 Abs. 2 GmbHG).

Bei der im gegebenen Sachverhalt vorliegenden Beteiligungsstruktur kann die Frage nach dem Vorhandensein eines beherrschenden Einflusses eines einzelnen Gesellschafters

offen bleiben, da eine einheitliche Konzernleitung gegeben ist. (Entscheidungen müssen getroffen werden und diese können in der gegebenen Struktur nur gemeinsam beschlossen werden)

Nach der ständigen höchstgerichtlichen Judikatur ist das Mindesterfordernis für die Annahme einer (tatsächlich wahrgenommenen) 'einheitlichen Leitung' [...], dass eine 'auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik' vorhanden ist. Soweit es um die Mittel der einheitlichen Leitung geht, ist der gesetzliche Konzerntatbestand offen. In Betracht kommen vor allem Beteiligungen, die nicht einmal Mehrheitsbeteiligungen sein müssen (und schon als solche Leitungsmöglichkeiten eröffnen), personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen, insbesondere auf Grund von Unternehmensverträgen (als Organisationsverträgen) oder sonstigen Verträgen. Häufig lassen sich sowohl rechtliche als auch faktische Elemente feststellen, welche insgesamt die einheitliche Leitung begründen.' (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049; ebenso Jabornegg in Jabornegg/Strasser, AktG4 § 15 Rz 14 ff).

Nach der im gegebenen Sachverhalt vorhandenen Beteiligungsstruktur halten die beiden Gesellschafter [Y-GmbH] und [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] gemeinsam 100% der Anteile an der [X-GmbH]. Alleine aufgrund dieses Beteiligungsausmaßes ist die Möglichkeit der gemeinsamen Einflussnahme auf die Unternehmenspolitik der [X-GmbH] evident. Die bloße Möglichkeit der Einflussnahme reicht allerdings für das Vorliegen eines unter einheitlicher Leitung geführten Konzerns wohl nicht aus, da die - hier unstrittig vorhandenen – Einfluss und Leitungsmöglichkeiten auch tatsächlich wahrgenommen werden müssen. Inwieweit im vorliegenden Fall die rechtlich vorhandenen Einflussmöglichkeiten auch tatsächlich wahrgenommen werden, wurde bereits dargestellt.

Anzumerken ist dabei allerdings, dass in Bezug auf die dabei notwendige Intensität des Zusammenwirkens in der Literatur zwar unterschiedliche, allerdings tendenziell wenig [Seite 7 der Stellungnahme der GBP zur Berufung]

strenge Voraussetzungen angenommen werden. So wird bereits eine 'lockere, sich auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik' (Jabornegg in Jabornegg/Strasser, AktG4 § 15 Rz 14 mit zahlreichen weiteren Nachweisen) als ausreichend angesehen, wobei bei Bestehen entsprechender Beteiligungen - wie im vorliegenden Fall - ein bestimmender Einfluss auf die Bestellung von Organmitgliedern genommen werden und damit eine konzernorientierte Unternehmenspolitik gesichert werden kann: 'So gesehen, genügen typischerweise schon die normalen gesellschaftsrechtlich vorgesehenen Wirkungsmöglichkeiten, um die für den Konzern wesentliche einheitliche Leitung zu begründen' (Jabornegg in Jabornegg/Strasser, AktG4 § 15 Rz 15). Eine wichtige Rolle kommt dabei der Einflussnahme im finanziellen Bereich (insbesondere bei Entscheidungen über Investitionen) zu, so dass eine solche Einflussnahme für das Vorliegen einer einheitlichen Leitung zwar nicht unbedingt notwendig ist, wenn diese aber vorliegt, sie bereits ausreichend sein soll.

(Doralt in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG § 15 Rz 8 und Jabornegg in Jabornegg/Strasser, AktG § 15 Rz 14 mit zahlreichen weiteren Nachweisen; vgl auch Torggler in Straube, GmbHG § 115 Rz 13)

Nach dem bisher Angeführten lässt sich zusammenfassend festhalten, dass das Vorhandensein einer koordinierten Unternehmenspolitik und somit einer einheitlichen Konzernleitung sich bereits durch die im Sachverhalt dargestellte Transaktion offenbart: Schon der Erwerb der Gesellschaft [A-GmbH] durch die [X-GmbH] als (_ bedeutende Investitionsentscheidung und strategische Ausrichtung des Konzerns (Gruppenbildung) sowie das zukünftige wirtschaftliche Schicksal der beiden Unternehmen bedürfen ein koordiniertes Vorgehen der beiden Gesellschafter der [X-GmbH] - [Y-GmbH] und [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG].

Entgegen der Darstellung in der Berufung sind somit wesentliche Sachverhaltselemente vorliegend, die für das Bestehen einer einheitlichen Leitung im Sinne § 15 Abs 1 AktG sprechen.

Als wesentliches Argument gegen die einheitliche Leitung werden von der Berufungswerberin die völlige Gleichberechtigung der Gesellschafter, die erforderliche Einstimmigkeit und die Notwendigkeit der gemeinschaftlichen Koordinierung vorgebracht. Daher wurde durch die AP das Bestehen eines Mehrmütterkonzerns geprüft.

[Seite 8 der Stellungnahme der GBP zur Berufung]

In der Berufung wird vorgebracht, dass hinter den Gesellschaftern [Z-GruppeZ-GmbH +CoKG] und [Y-GmbH] keine Verflechtungen bestehen und somit eine Koordinierung durch deren Gesellschafter nicht möglich ist. Es besteht auf Ebene der Gesellschafter kein Einigungszwang. Einstimmigkeit bei Geschäftsführerbeschlüssen impliziert keine koordinierte Vorgehensweise auf Ebene der [X-GmbH].

In der Gesellschaftervereinbarung vom 2.12.2005 werden zwischen den Gesellschaftern verbindliche Absprachen zum Thema Übertragung von Geschäftsanteilen an der [X-GmbH], Abtretung bei Kündigung der Gesellschaft, Vorgangsweise bei 'PATT-Situationen', Verrechnungspreise, Aufgabenteilung zwischen den Gesellschaftern, Konkurrenzklausel, Dauer der Gesellschaft, Rechtsnachfolge, Schiedsvereinbarung und Allgemeine Bestimmungen getroffen.

Weiters sieht die Geschäftsordnung für die Geschäftsführung vom 2.12.2005 vor, dass Beschlüsse der Geschäftsführung einstimmig zu fassen sind, wobei jedem Mitglied der Geschäftsführung eine Stimme zusteht. Sollte die einstimmige Beschlussfassung nicht möglich sein, wird die Entscheidung durch die Gesellschafterversammlung vorgenommen, welche wiederum bei 'Patt-Situationen' die Entscheidung durch eine Schiedsstelle vorsieht (Präsident der Kammer der WTH Stmk).

Voraussetzung für das Vorliegen eines Mehrmütterkonzerns ist, dass die herrschenden Unternehmen ihre Einflussmöglichkeit koordiniert wahrnehmen. Eine Konzernspitze bilden mehrere Unternehmen dann, wenn ihre Leitungsmacht hinreichend koordiniert ist.

Wobei die koordinierte Leitungsmacht nicht allein auf rechtliche Grundlagen wie z.B. Stimmrechtsbindungen oder Entsendungsrechte abstellt, sondern im Wesentlichen die faktischen Gegebenheiten für die Beurteilung maßgebend sind.

Eine einheitliche Leitung erfordert eine auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik. Die Aufgabenteilung zwischen den Gesellschaftern [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] und [Y-GmbH] erfolgte nach den vorhandenen Kompetenzen bei den beiden Gesellschaftern, wodurch die koordinierte Unternehmenspolitik durch faktische Umsetzung zum Ausdruck kommt, welche in vertraglichen Grundlagen vereinbart wurde. Auf Basis der bestehenden Organisationsverträge erfolgt die erforderliche Koordination der Unternehmensentscheidungen, wodurch die einheitliche Leitung im Mehrmütterkonzern auch bei zueinander fremden Gesellschaftern bewirkt wird.

Die Funktionalität der Leitung der [X-GmbH] wird durch das koordinierte Vorgehen der beiden Gesellschafter [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] und [Y-GmbH] bewirkt, welche auf den bestehenden

[Seite 9 der Stellungnahme der GBP zur Berufung]

Organisationsverträgen basiert. Diese Koordination der Entscheidungen und Gleichordnung ist erforderlich, um bei fremden Gesellschaftern die Funktionalität des operativen Unternehmens zu ermöglichen.

In der Berufung erfolgte die Bezugnahme auf Literaturstellen, die vorsehen, dass bei einem paritätischen 50:50 Beteiligungsverhältnis zusätzlich Umstände vorliegen müssen, wodurch eine gemeinsame Politik der Mütter gegenüber dem Gemeinschaftsunternehmen erreicht wird und ein gemeinsames Vorgehen gegenüber dem Gemeinschaftsunternehmen sichergestellt ist.

Gerade dieser Fall ist bei der [X-GmbH] gegeben. Es ist zur Entscheidungsfindung die Einstimmigkeit vertraglich vereinbart, es kann kein Gesellschafter gegen den Willen des anderen seine Entscheidungen alleine durchsetzen. Sollte keine Übereinstimmung erreicht werden, wird die Entscheidung einer Schiedsstelle übertragen.

Soweit zur gemeinschaftlichen Willensbildung der Muttergesellschaften in der Berufung ausgeführt wird, dass die einheitliche Leitung faktisch aus der Koordinierung der Mütter resultiert und keines der Mutterunternehmen allein eine einheitliche Leitung ausübt, so ist dies genau die Bezugnahme auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt, weder '[Z-GruppeZ-GmbH+CoKG]' noch '[Y-GmbH]/Y' üben für sich allein die einheitliche Leitung aus.

Auch wenn angeführt wird, dass beide Gesellschafter völlig selbständig sind und nicht an die Interessen des anderen gebunden sind, so ist dennoch für die bisherige Funktionalität der Leitung der [X-GmbH] die koordinierte Leitungsmacht zwischen [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] und [Y-GmbH] auf Basis der vertraglichen Grundlagen in sämtlichen Entscheidungen praktisch umgesetzt, als Beispiel wurden das Abbilden

der Unternehmensfarben bei der Gesellschafter im LOGO angeführt, auch der Unternehmensstandort wurde disloziert von den bisherigen Standorten gemeinschaftlich gewählt, bis hin zu sämtlichen laufenden Entscheidungen der operativen Tätigkeit. Sollte keine Einigung der Gesellschafter erfolgen, besteht die Möglichkeit der Entscheidungsfindung durch eine externe Schiedsstelle. Dies bedeutet dass wichtige Unternehmensentscheidungen nicht von einer Gesellschafterseite blockiert werden können zu Lasten der [X-GmbH].

Für den Fall des Vorliegens eines Mehrmütterkonzerns wird auch in der Berufung auf die Thematik der Konzernspitze Bezug genommen. Durch den steuerlichen Vertreter wird diese auch auf Ebene der [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] - [Y-GmbH] bestehend beurteilt.

[Seite 10 der Stellungnahme der GBP zur Berufung]

Nunmehr wird ausgeführt, dass der Kauf der [A-GmbH] nur durch die [Y-GmbH] und nicht durch den Z-Gruppe-Y-Untergruppe Konzern erfolgt ist und daher die Bestimmung des § 9 Abs 7 KStG nicht Anwendung findet.

Zwischen der [Y-GmbH] und der [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] besteht kein Konzernverhältnis. In der Berufung werden zur Herstellung eines diesbezüglichen Konzernverhältnisses einige Varianten dargestellt, die aber für den gegenständlichen Fall nicht relevant sind.

Es besteht aus Sicht der [Y-GmbH] als auch der 'Z-Gruppe - Gruppe' jeweils für sich der Konzerntatbestand iS des § 9 Abs. 7 KStG gegenüber der [X-GmbH]. Insofern besteht aus dem Blickwinkel der AP ein Mehrmütterkonzern bezogen auf die [X-GmbH] (oder aus Sicht der [X-GmbH]). Das VwGH-Erkenntnis vom 28.10.2009 ist demnach vollinhaltlich anwendbar. Diese vollinhaltliche Anwendbarkeit ergibt sich bereits aus einem Vergleich der Organigramme der jeweiligen Ausgangssituationen. Auch in diesem Sachverhalt besteht zwischen der RB GmbH und der AB GmbH auch kein Konzernverhältnis. Ersetzt man im Sachverhalt des VwGH- Erkenntnisses vom 28.10.2009 die Beteiligung an der Bf durch jeweilige 50% Beteiligungen und unterstellt man eine 100% Beteiligung der AB GmbH an der R GmbH (das wäre dann der Y-Untergruppe Sachverhalt) würde diese Sachverhaltskonstellation nichts am Spruch des VwGH ändern.

Zum Normzweck der Bestimmung ist auszuführen: Das Kriterium der fremdbezogenen Beteiligungsanschaffung als Voraussetzung für die Vornahme einer Firmenwertabschreibung gem. § 9 Abs. 7 KStG soll der Vermeidung von Gestaltungen dienen. Demnach soll nur eine 'fremdbezogene' Beteiligungsanschaffung Anlass für eine Firmenwertabschreibung geben, Anschaffungen im Konzern und damit auch innerhalb der Unternehmensgruppe kommen daher nicht in Betracht.

Eine Firmenwertabschreibung ist ausgeschlossen, wenn die Beteiligung an einer mitgliedsfähigen Körperschaft direkt oder indirekt

- von einem konzernzugehörigen (Der Konzernbegriff ist im Sinne des § 15 AktG zu verstehen) Unternehmen oder

- von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben wird.

[Seite 11 der Stellungnahme der GBP zur Berufung]

Der beherrschende Einfluss geht hinsichtlich des Personenkreises über den aktienrechtlichen Konzernbegriff hinaus und erfasst alle Gesellschafter, die an einer Körperschaft konzernartig beteiligt sind, dh iSd § 228 UGB zu mindestens 20% beteiligt sind und einen beherrschenden Einfluss ausüben.

Diese beherrschende Einflussnahme ist nach dem Normzweck der Bestimmung auszulegen. Nachdem der beherrschende Einfluss hinsichtlich des Personenkreises über den aktienrechtlichen Konzernbegriff hinausgeht und alle Gesellschafter, die an einer Körperschaft konzernartig beteiligt sind, dh iSd § 228 UGB zu mindestens 20% beteiligt sind erfasst, ist der Begriff beherrschender Einfluss im Sinne einer entsprechenden Einflussnahme auf die Willensbildung der Beteiligungskörperschaft auszulegen.

Im gegebenen Sachverhalt ergibt sich diese faktische Einflussnahme (aus den bereits dargestellten Gründen (siehe vorstehende Ausführungen zur einheitlichen Leitung). Geschäftsordnung, Gesellschaftervereinbarung ua; am Ende müssen die Entscheidung immer im Sinne der Gesellschafter getroffen werden, auch wenn das in der gegebenen Gesellschafterstruktur besonders zu regeln war.

Daher ist der unter Punkt 4.3. der Berufung ausgeführten, einschränkende Auslegung der t Gesetzesnormierung in § 9 Abs. 7 KStG nicht zu folgen, da diese der Zielsetzung der ., gesetzlichen Regelung widerspricht.

Im Rahmen der Berufung wird als weiteres Argument für die Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung die wirtschaftliche Betrachtungsweise vorgebracht. Ausgeführt wird, dass nach § 21 BAO Gesetzesvorschriften einer Auslegung entsprechend des objektiven Willens des Gesetzgebers zugänglich sind. In den EB der RV zum Steuerreformgesetz 2005 ist angeführt, dass in § 9 Abs. 7 KStG die Beschränkung der Firmenwertabschreibung nur auf 'fremdbezogene' Beteiligungsanschaffungen 'zur Vermeidung von Gestaltungen' diene. Gegenständlich habe die [Y-GmbH] fremdbezogen erworben und dieser Erwerb sei quasi 'treuhändig' für die [X-GmbH] erfolgt.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient nicht dazu Steuergesetze auszulegen, soweit sich der objektive Wille des Gesetzgebers zweifelsfrei aus der gesetzlichen Normierung ergibt. Nach Beurteilung der AP ist gemäß § 9 Abs. 7 KStG die gesetzliche Normierung zweifelsfrei klar, dass eine Firmenwertabschreibung nicht zulässig ist, soweit der Beteiligungserwerb im

[Seite 12 der Stellungnahme der GBP zur Berufung]

Konzern erfolgt ist. Diese Normierung drückt auch entsprechend ihres Wortlautes eindeutig die in den erläuternden Bemerkungen zum Ausdruck gebrachten Ziele des Gesetzgebers aus.

Somit lässt § 9 Abs. 7 KStG keinen Spielraum für Gesetzesauslegung aufgrund unbestimmter Gesetzesbegriffe.

In der Berufung wird ausgeführt, dass bei der Fremdbezogenheit von einem wirtschaftlichen Verständnis auszugehen ist und bereits in der Gesellschaftervereinbarung vom 2.12.2005 (Rahmenvertrag) eine Bündelung der Aktivitäten von [Y-GmbH] und [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] vorgesehen war und diese ihren Tiefbaubetrieb in die neu zu gründende Gesellschaft einbringen werden.

Der Präambel der Gesellschaftervereinbarung vom 2.12.2005 ist zu entnehmen, dass es Ziel der Gesellschafter ist, alle Tiefbauaktivitäten zu bündeln, die Einbringung der Tiefbaubetriebe ist der Formulierung nicht zu entnehmen. Der AP wurde ein Fahrplan Kooperation [Y-GmbH]/ [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] zur Errichtung der [X-GmbH] vorgelegt. In einem 14 Punkte umfassenden Umstrukturierungsplan ist im Detail dargelegt, dass [Y-GmbH] und [Z-GruppeZ-GmbH+CoKG] jeweils ihre Tiefbaubetriebe in die [X-GmbH] einbringen. Die Anteilsveräußerung der [Y-GmbH] an die [X-GmbH] ist in diesem Konzept nicht vorgesehen. Dies widerspricht auch dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass die [Y-GmbH] quasi 'treuhändig' die Anteile an der [A-GmbH] für die [X-GmbH] gehalten hat.

Unter Punkt 6. wird eine erhöhte Bemessungsgrundlage zum Anteilskauf beantragt. Diese ist seitens der Berufungswerberin nachzuweisen.

Nach Beurteilung der AP steht die Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG dem Grunde nach nicht zu, daher erübrigt sich eine Bezugnahme auf die nunmehr beantragte erhöhte Bemessungsgrundlage."

Mit **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 16.09.2011** wurde von Seiten der X-GmbH als Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin auf eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Großbetriebsprüfung zur Berufung verzichtet und auf das Vorbringen im Berufungsschreiben verwiesen.

Zum Beschwerdepunkt "Aufwand für Werbung/Repräsentationsaufwand" (2007 und 2008):

Die Beschwerdeführerin verbuchte in den Streitjahren 2007 und 2008 jeweils 1.000 Euro als Betriebsausgaben. Im Zuge der Berufungen wurde dazu vorgebracht, dass es sich um Werbeaufwand (Schriftzug-X auf der Homepage des Vereins sowie auf Motorradhosen) handle.

Der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.01.2011**, auf die unter Tz. 2 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen wird, ist zum Beschwerdepunkt "Aufwand für Werbung/Repräsentationsaufwand" zu entnehmen:

"Die Kosten für die Motorradhosen für den [Verein] stellen nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des § 12 KStG dar.

ab. Hinzurechnung 2007 1.000,00

ab. Hinzurechnung 2008 1.000,00"

Dem **Berufungsschreiben vom 26.05.2011** ist zum Beschwerdepunkt "Aufwand für Werbung/Repräsentationsaufwand" zu entnehmen:

"Teil B: Hinzurechnung von Aufwendungen in den Jahren 2007 und 2008:

Durch die Betriebsprüfung wurde in den Jahren 2007 und 2008 eine Hinzurechnung von Aufwendungen iHv je 1.000,00 € vorgenommen. Die Betriebsprüfung führt dazu Folgendes aus:

'Die Kosten für die Motorradhosen für den Verein-P stellen nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des § 12 KStG dar.

Der Gesetzeswortlaut des § 12 KStG knüpft an § 20 EStG an, wonach Repräsentationsaufwendungen nicht abzugsfähig sind.

Rz 4810 der EStR lautet: 'Keine Repräsentationskosten sind die Kosten für Zuwendungen, bei denen primär die berufliche Tätigkeit und nicht die Person des Steuerpflichtigen im Vordergrund steht. Dies gilt auch für Gegenstände, die aus Gründen der Werbung überlassen werden, wenn sie geeignet sind, eine entsprechende Werbewirksamkeit zu entfalten (zB Kalender und Kugelschreiber mit Firmenaufschrift).'

Unserer Ansicht nach stellen diese Zahlungen Sponsorleistungen da. Diese sind dann als Betriebsausgaben anzuerkennen, wenn von vornherein die gegenseitigen Verpflichtungen eindeutig festgelegt sind und die Leistungen des Vereins geeignet sind, Werbewirkung zu entfalten.

Die vereinbarte Reklame muss ersichtlich sein, bzw wird die Werbefunktion durch eine Wiedergabe in den Massenmedien erkenntlich (vgl Doralt, Kommentar EStG, Tz 330 zu § 4 GStG).

Diesem Schreiben ist dazu ein Auszug von der Homepage des [Vereins] angeschlossen, worin das Firmenlogo der X eindeutig ersichtlich ist. Auch auf den Motorradanzügen findet sich der Schriftzug 'X'. Es liegt zwar kein schriftlicher Vertrag vor, doch sollte aus dem offensichtlichen Aufscheinen von X (auf der Homepage bzw auf den Anzügen) das Vorliegen einer entsprechenden Werbewirkung evident sein. Daher ist uE eindeutig ein Werbeaufwand und somit eine Betriebsausgabe gegeben, wonach die Hinzurechnung der Beträge rechtswidrig ist."

In der **Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 26.07.2011** wird zum Beschwerdepunkt "nichtabzugsfähiger Aufwand für Motorradhosen" von Seiten der belangten Behörde dem Berufungsvorbringen entgegengehalten:

"Ad 3. Aufwendungen für Sponsorleistungen:

Gemäß § 4 Abs 4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine betriebliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stehen, subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot

fallen. Betriebsausgaben sind auf Verlagen der Abgabenbehörde nachzuweisen bzw. bei Unzumutbarkeit glaubhaft zu machen.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 3 KStG stellen Repräsentationsaufwendungen nichtabzugsfähigen Aufwand dar.

Gegenständlich wurde in den Jahren 2007 und 2008 ein Betrag von € 1.000,- für Motorradhosen für den Landespolizeisportverein als Aufwand geltend gemacht. Eine schriftliche Grundlage für diese Zahlung an den [Verein] gibt es nicht. Diese Zahlung wurde durch die AP als nichtabzugsfähiger Repräsentationsaufwand beurteilt und steuerlich nicht anerkannt.

Im Berufungsverfahren wird ein Auszug der Homepage des [Vereins], Sektion Motorsport mit dem Logo-X übermittelt, weiters wird ausgeführt, dass der Schriftzug X sich auf den Motorradanzügen befindet und die Anerkennung als Werbeaufwand beantragt wird.

Unter Werbeaufwand ist im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen wobei erforderlich ist, dass die Werbebotschaft Breitenwirkung entfaltet. Erforderlich ist der Nachweis des Zutreffens der Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe. Der Schriftzug der X auf dem Auszug einer Homepage des Landespolizeisportvereins Steiermark, wobei eine Zuordnung für den Prüfungszeitraum nicht möglich ist, stellt keinen Nachweis für den beantragen Werbeaufwand bei der X-GmbH dar. Auch die Erfordernisse der Breitenwirkung einer Werbebotschaft sind in der dargelegten Form nicht erfüllt.

Es ist im Geschäftsleben üblich, Vereinbarungen für Werbeleistungen schriftlich zu treffen, diese Vereinbarungen umfassen in der Regel die vereinbarte Werbeleistung, den Zeitraum der Leistungserbringung und das Leistungsentgelt. Dies ist auch bei Zahlungen in der (Größenordnung von € 1.000,- üblich.

Daher ist der beantragte Werbeaufwand mangels erforderlichen Nachweises des Leistungsinhaltes als Werbung mit entsprechender Breitenwirkung nach Beurteilung der AP gemäß § 12 KStG nichtabzugsfähig."

Mit **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 16.09.2011** wurde von Seiten der X-GmbH als Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin auch diesbezüglich auf eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Großbetriebsprüfung zur Berufung verzichtet und auf das Vorbringen im Berufungsschreiben verwiesen.

Die belangte Behörde legte die Berufungen dem unabhängigen Finanzsenat im August 2011 zur Entscheidung vor.

Von Seiten der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin wurde die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerden zu erledigenden Berufungen erwogen:

Zum Beschwerdepunkt "Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe" (2007 bis 2009):

Strittig ist, ob der Beschwerdeführerin als Rechtsnachfolgerin der X-GmbH im Zusammenhang mit der mit Abtretungsvertrag vom 17.10.2006 bewirkten Anschaffung des Geschäftsanteiles an der (damaligen) A-GmbH eine Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 zusteht (so die Beschwerdeführerin) oder ob diese unzulässig ist, weil die im zweiten Satz in dieser Bestimmung normierte Ausnahmeregelung zur Anwendung kommt (so die belangte Behörde).

Unstrittig ist in sachverhaltsmäßiger Hinsicht,

- dass die X-GmbH mit Abtretungsvertrag vom 17.10.2006 die Geschäftsanteile der Y-GmbH an der (damaligen) A-GmbH erworben hat;
- dass zum Zeitpunkt des Erwerbes der Geschäftsanteile an der A-GmbH durch die X-GmbH die Y-GmbH und die Z-Gruppe Z-GmbH+CoKG jeweils zur Hälfte am Stammkapital der X-GmbH beteiligt waren;
- dass eine Gesellschaftervereinbarung (Vertragsdokument vom 02.12.2005) zwischen der Y-GmbH und der Z-Gruppe Z-GmbH+CoKG getroffen wurde, die zwischen diesen beiden Gesellschaften u.a. die Beschlussfassung der Generalversammlung durch Festlegung einer "Quote" von "75% Mehrheit der gültig abgegebenen Stimmen" (sofern im Gesetz oder im Gesellschaftsvertrag nicht höhere "Quoten" bestimmt sind), die Vorgangsweise bei "Patt-Situation" und die Aufgabenverteilung "zur Förderung der gemeinsamen Gesellschaft" regelte;
- dass aufgrund eines Beschlusses der Y-GmbH und der Z-Gruppe Z-GmbH+CoKG als Gesellschafter der X-GmbH vom 02.12.2005 für diese eine "Geschäftsordnung" vereinbart wurde, wonach die Geschäftsführer der X-GmbH deren Geschäfte nach dem Gesetz, dem Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft, den verbindlichen Weisungen der Generalversammlung sowie der Geschäftsordnung zu führen hatten. Darin wurde u.a. die Anzahl der Geschäftsführer, die Art der Vertretung (Gesamtvertretung von zwei Geschäftsführern) und die Geschäftsverteilung zwischen den Geschäftsführern sowie eine Verpflichtung zur Zusammenarbeit und zur einstimmigen Beschlussfassung der Geschäftsführer geregelt.

Gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 ist im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs. 4) durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs. 2), ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt vorzunehmen.

Ausgenommen von dieser Teilwertabschreibung ist gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 die Anschaffung einer Beteiligung

- direkt oder indirekt von einem konzernzugehörigen Unternehmen (BGBl. I Nr. 57/2004) bzw.
- unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter (BGBl. I Nr. 180/2004).

Zur Vermeidung von Gestaltungen soll nur eine „fremdbezogene“ Beteiligungsanschaffung Anlass für eine Firmenwertabschreibung geben, Anschaffungen im Konzern und damit auch innerhalb der Unternehmensgruppe kommen daher nicht in Betracht (vgl. zu BGBl. I Nr. 57/2004: 451 der Beilagen XXII. GP, 26).

Jenem Teil der Ausnahmebestimmung des § 9 Abs. 7 KStG 1988, der auf "konzernzugehörige Unternehmen" Bezug nimmt (BGBl. I Nr. 57/2004), ist die Regelung des § 115 GmbHG bzw. des § 15 AktG zugrunde zu legen.

Soweit die Ausnahmebestimmung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 auf "einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter" abstellt (BGBl. I Nr. 180/2004), kommt ihr im Beschwerdefall keine (eigene) Bedeutung zu, weil der Regelungsgehalt dieser später ins Gesetz eingefügten Wortfolge bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung bzw. Aktiengesellschaften bereits durch § 115 Abs. 2 GmbHG bzw. des § 15 Abs. 2 AktG abgedeckt ist (daher keine Erweiterung der Ausnahmebestimmung für diese Gesellschaften, wie von der belangten Behörde auf Seite 11 der Stellungnahme zur Berufung angenommen).

§ 115 GmbHG und § 15 AktG lauten:

"(1) Sind rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefaßt, so bilden sie einen Konzern; die einzelnen Unternehmen sind Konzernunternehmen.

(2) Steht ein rechtlich selbständiges Unternehmen auf Grund von Beteiligungen oder sonst unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluß eines anderen Unternehmens, so gelten das herrschende und das abhängige Unternehmen zusammen als Konzern und einzeln als Konzernunternehmen."

Um von einem Konzern i. S. d. § 15 AktG sprechen zu können, bedarf es der einheitlichen Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken bzw. nach § 15 Abs. 2 AktG des beherrschenden Einflusses eines selbständigen Unternehmens auf ein anderes, wobei die Abhängigkeit durch Beteiligung, aber auch auf andere Weise, z.B. durch maßgebliche Finanzierung oder Personalunion in den Organen sowie durch Betriebsverpachtung, durch einen Betriebsüberlassungsvertrag, Betriebsführungsvertrag oder Gewinngemeinschaften und Verwaltungsgemeinschaften hergestellt sein kann (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049, mwA).

Zur einheitlichen Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen durch die Y-GmbH (§ 115 Abs. 1 GmbHG):

Mindestanfordernis für die Annahme einer (tatsächlich wahrgenommenen) "einheitlichen Leitung" ist, dass eine sich "auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den

wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik" vorhanden ist. Soweit es um die Mittel der einheitlichen Leitung geht, ist der gesetzliche Konzerntatbestand offen. In Betracht kommen vor allem Beteiligungen, die nicht einmal Mehrheitsbeteiligungen sein müssen (und schon als solche Leitungsmöglichkeiten eröffnen), personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen, insbesondere auf Grund von Unternehmensverträgen (als Organisationsverträgen) oder sonstigen Verträgen. Häufig lassen sich sowohl rechtliche als auch faktische Elemente feststellen, welche insgesamt die einheitliche Leitung begründen (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049, mwA).

Soweit die belangte Behörde unter Bezugnahme auf dieses "Mindestanfordernis" das Bestehen eines Konzernverhältnisses zwischen der Y-GmbH und der X-GmbH mit dem Vorliegen einer "einheitlichen Konzernleitung" begründet, ist ihr entgegenzuhalten, dass sie keine Umstände festgestellt hat, die zumindest eine sich auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik **e i n h e i t l i c h** für die X-GmbH einerseits und die anderen Tochtergesellschaften der Y-GmbH (uzw. neben drei kroatischen Gesellschaften die damalige Y-T1-GmbH, die Y-T2-GmbH und die Y-T3-GmbH) andererseits hätten erkennen lassen. Daran ändert auch das - im Hinblick auf Punkt IV. (2) der Geschäftsordnung für die Geschäftsführung (Gesellschafterbeschluss vom 02.12.2005), wonach der Bereich "Unternehmensstrategie und Geschäftspolitik" den Geschäftsführern AR (Geschäftsführer der Y-GmbH) und EJ (Geschäftsführer der Z-Gruppe Z-GmbH+CoKG) gleichermaßen unterstellt wurde - von der belangten Behörde für ihren Standpunkt herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nichts, wonach auch mehrere Unternehmen eine Konzernspitze bilden können, sofern ihre Leitungsmacht hinreichend koordiniert ist (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049; abgesehen davon lagen diesem Erkenntnis in sachverhältnismäßiger Hinsicht wechselseitige Beteiligungsverhältnisse an den beiden die Konzernspitze bildenden Unternehmen zugrunde, während im Beschwerdefall - was die Gesellschafter betrifft - zwei voneinander unabhängige Gesellschaften nebeneinander bestanden haben).

Zum beherrschenden Einfluss der Y-GmbH auf die X-GmbH (§ 115 Abs. 2 GmbHG):

Das Bundesfinanzgericht kann auch keine Umstände erkennen, die einen beherrschenden Einfluss der Y-GmbH auf die X-GmbH belegen. Insbesondere standen der Y-GmbH keine Rechte im Sinne des § 244 Abs. 2 UGB zu. Die Teilnahme der X-GmbH am Cash Pooling der Y-Gruppe (zwischen Dezember 2005 und Mai 2007) bestand lediglich in der Teilnahme am täglichen Ausgleich der Kontokorrentkonten der beteiligten Gesellschaften bei der Bank, was aber in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht keinen beherrschenden Einfluss der Y-GmbH auf die X-GmbH vermittelt. Auch der "operative" Geschäftsführer MD hat - wie die belangte Behörde bereits selbst erkannt hat (siehe E-Mail vom 24.01.2011) - keinen beherrschenden Einfluss der Y-GmbH auf die X-GmbH vermittelt, weil dieser "von außen" für die Geschäftsführung der X-GmbH geholt wurde und bis dahin in der Y-GmbH für kurze Zeit nur "zwischenbeschäftigt" wurde. Auch im Hinblick auf Punkt IV. (1) der zwischen der Y-GmbH und der Z-Gruppe Z-GmbH

+CoKG getroffenen Gesellschaftervereinbarung vom 02.12.2005, wonach für Gesellschafterbeschlüsse eine 75%-Mehrheit erforderlich war (was die Gesellschafter auch bei gesellschaftsrechtlich bedeutsamen Entscheidungen de facto zur Einstimmigkeit verpflichtete oder zur Hinnahme der Entscheidung durch einen Dritten zwang) lässt die "operative" Geschäftsführung durch MD keinen beherrschenden Einfluss der Y-GmbH auf die X-GmbH erkennen. Im Hinblick auf diese Gesellschaftervereinbarung lässt weiters auch die Aufgabenverteilung in der Geschäftsordnung nicht den Schluss zu, dass die Y-GmbH dadurch einen beherrschenden Einfluss auf die X-GmbH gehabt hätte. Wenn die belangte Behörde schließlich meint, dass die Gesellschaftervereinbarung vom 02.12.2005 die Y-GmbH und die Z-Gruppe Z-GmbH+CoKG zur Einstimmigkeit von Beschlüssen betreffend die X-GmbH zwang, und sie daraus - obwohl nur zur Hälfte beteiligt - einen beherrschenden Einfluss der Y-GmbH auf die X-GmbH folgert, so ist ihr entgegenzuhalten, dass sich aus dieser Vereinbarung ein beherrschender Einfluss der Y-GmbH auf die X-GmbH (mit der Folge, dass sich die Z-Gruppe Z-GmbH+CoKG in Bezug auf die X-GmbH dem Willen der Y-GmbH beugen musste) nicht ableiten lässt (siehe nochmals die Gesellschaftervereinbarung vom 02.12.2005, wonach die beiden Gesellschaften zur Einstimmigkeit oder zur Hinnahme der Entscheidung durch einen Dritten gezwungen waren).

Die angefochtenen Bescheide waren daher in diesem Punkt unter Berücksichtigung der (bisher in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung unberücksichtigt gebliebenen) Anschaffungsnebenkosten in einer dem Berufungsantrag stattgebenden Weise abzuändern.

Zum Beschwerdepunkt "Aufwand für Werbung/Repräsentationsaufwand" (2007 und 2008):

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht abgezogen bei den einzelnen Einkünften werden.

Die Beschwerdeführerin bestreitet das Vorliegen von Repräsentationsaufwand und begründet die Abzugsfähigkeit der Zahlungen im Wesentlichen damit, dass es sich um Werbeaufwand ("Sponsorleistungen") handle. Es liege zwar kein schriftlicher Vertrag mit dem Verein-P vor, aber aus dem offensichtlichen Aufscheinen von "X" auf der Homepage des Vereines bzw. auf den Motorradanzügen sei eine "entsprechende Werbewirkung evident" (siehe Seite 19 des Berufungsschreibens).

Um Zuwendungen eines Sponsors als betrieblich veranlasste Aufwendungen ansehen zu können, müssen die gegenseitigen Verpflichtungen zwischen Sponsor und Sportverein von vornherein eindeutig fixiert sein. Außerdem müssen die Leistungen des Sportvereins geeignet sein, Werbewirkung zu entfalten. Nur wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Leistungsaustausch vorliegt, kann die betriebliche Veranlassung der Zuwendungen angenommen werden. Dabei wird insb in Betracht gezogen werden

müssen, ob auch andere Wirtschaftstreibende unter denselben Voraussetzungen einen gleichartigen Sponsorvertrag geschlossen hätten (VwGH 25.01.1989, 88/13/0073).

Beim Sponsorvertrag verpflichtet sich ein Unternehmen (Sponsor) zu finanziellen Zuwendungen etwa an einen Sportler oder Sportverein, während diese dafür die Verpflichtung übernehmen, für den Sponsor als Werbeträger aufzutreten. Ein Ineinanderfließen betrieblicher Erwägungen (Werbewirkung) und privater Motive (Unterstützung des Sportlers etc. aus Sportbegeisterung) und damit von betrieblicher und privater Sphäre ist jedoch bei derartigen Zuwendungen im besonderen Maße möglich. Die Abgabenbehörde hat bei Sponsorverträgen daher zu prüfen, ob diesen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) ein Leistungsaustausch zugrunde liegt (VwGH 23.04.1992, 91/17/0145).

Einer allgemeinen Werbemaßnahme, mit welcher der Name eines Unternehmers oder einer Unternehmergruppe, zu welcher der Unternehmer zählt, bekannt gemacht werden soll, kann die betriebliche Veranlassung nicht abgesprochen werden (VwGH 24.09.2007, 2005/15/0103).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin durch Übermittlung der Stellungnahme der Großbetriebsprüfung zur Berufung vorgehalten, dass (Werbe-)Vereinbarungen in der Regel die Werbeleistung, den Zeitraum der Leistungserbringung und das Leistungsentgelt umfassen, und dass dem Aufwand mangels Nachweises des Leistungsinhaltes die steuerliche Abzugsfähigkeit zu versagen sei (siehe Seite 13 der Stellungnahme).

In der Gegenäußerung (Schreiben vom 16.09.2011) wurde von Seiten der Beschwerdeführerin auf das Berufungsvorbringen verwiesen.

In der mündlichen Verhandlung wurde von Seiten der Beschwerdeführerin vorgebracht, dass es eine mündliche Vereinbarung bezüglich des Aufscheinens des Namenszuges "X" auf der Homepage des Vereines gegeben habe und mit einem diesbezüglichen Ausdruck belegt. Vor diesem sachverhaltsmäßigen Hintergrund geht das Bundesfinanzgericht von einem Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und dem Verein aus, wobei das Aufscheinen des Namenszuges "X" geeignet war, eine Werbewirkung zu entfalten. Das Leistungsentgelt in der vergleichsweise geringen Höhe von jeweils 1.000 € war im Hinblick auf das Ausmaß der Werbewirkung als angemessen zu beurteilen.

Die angefochtenen Bescheide waren daher auch in diesem Punkt in einer dem Berufungsantrag stattgebenden Weise abzuändern.

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. Da diese Voraussetzung im beschwerdegegenständlichen Fall vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist. Da diese Voraussetzung im

gegenständlichen Fall zutrifft, weil es keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage des Vorliegens eines Konzernverhältnisses bei der gegebenen besonderen Sachverhaltskonstellation gibt, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Graz, am 3. Mai 2016