

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***SenV***, den Richter***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***1*** und ***2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 31. März 2014 gegen die Bescheide des ***15*** (nunmehr ***16***) zur Abweisung eines Antrags auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Feststellung Gruppenträger 2007 bis 2010, jeweils vom 16. Jänner 2014 und über die Beschwerde vom 3. Juni 2014 gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 und Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011, jeweils vom 16. April 2013 zur Steuernummer ***3*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. März 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***4*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) fand im Jahr 2012 eine abgabenbehördliche Außenprüfung unter anderem betreffend die Körperschaftsteuer der Jahre 2007 bis 2009 statt.

Die Betriebsprüfung gelangte dabei im undatierten Prüfbericht (ON 16) beziehungsweise der Niederschrift über die Schlussbesprechung (ON 17) zur Ansicht, dass die von der Bf. im Prüfungszeitraum geltend gemachte Firmenwertabschreibung im Zusammenhang mit der Anschaffung eines inländischen Gruppenmitglieds (***5***, in der Folge: ***14***) in Höhe von jährlich ***17*** Euro zu Unrecht erfolgt sei.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und verfügte mit Bescheiden, jeweils vom 11. Juli 2012 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Bescheide Feststellung Gruppenträger 2007 vom 14. Juli 2009, Feststellung Gruppenträger 2008 vom 14. April 2010

und Feststellung Gruppenträger 2009 vom 7. März 2009. Mit gleichem Tag (11. Juli 2012) erließ die belangte Behörde jeweils neue Sachbescheide (Feststellung Gruppenträger 2007 bis 2009), welche die strittige Firmenwertabschreibung nicht enthielten. Mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 18. Juli 2012 hob die belangte Behörde den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 vom 25. Mai 2012 auf und erließ am selben Tag einen neuen Sachbescheid, der die strittige Firmenwertabschreibung ebenfalls nicht enthielt.

Mit Schriftsatz vom 7. Juli 2013 (ON 18) beantragte die Bf. gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Aufhebung folgender Bescheide:

- Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 vom 18. Juli 2012 über eine Abgabennachforderung in Höhe von ***6*** Euro;
- Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 vom 11. Juli 2012;
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 vom 11. Juli 2012;
- Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2008 vom 18. Juli 2012 über eine Abgabennachforderung in Höhe von ***7*** Euro;
- Feststellungsbescheid Gruppenträger 2008 vom 11. Juli 2012;
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2008 vom 11. Juli 2012;
- Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2009 vom 18. Juli 2012 über eine Abgabennachforderung in Höhe von ***8*** Euro;
- Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009 vom 11. Juli 2012;
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009 vom 11. Juli 2012;
- Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2010 vom 20. Juli 2012 über eine Abgabengutschrift in Höhe von ***9*** Euro;
- Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 vom 18. Juli 2012;
- Bescheid über die Aufhebung des Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010, Aufhebung gemäß § 299 BAO, vom 18. Juli 2012.

Begründet wurde der Antrag damit, dass die Voraussetzungen der Firmenwertabschreibung vorlägen, weil die Anteile an der ***14*** nicht von einem beherrschenden Gesellschafter angeschafft worden seien. Eine Anschaffung von einem Konzernunternehmen liege ebenfalls nicht vor. Eine missbräuchliche Gestaltung sei schon deshalb auszuschließen, weil die ehemaligen Gesellschafter der ***14*** den Veräußerungsgewinn im Rahmen von § 31 EStG 1988 der Einkommen- beziehungsweise Körperschaftsteuer unterworfen hätten. Die Firmenwertabschreibung sei mit der Hälfte des Kaufpreises gedeckelt und erfolge über 15 Jahre, sodass eine Erzielung eines steuerlichen Vorteils ausgeschlossen sei.

Mit Schreiben vom 28. August 2013 (ON 19) erfolgte eine Stellungnahme des Betriebsprüfers der im Jahr 2012 durchgeführten Außenprüfung. Im Antrag der Bf. sei der Sachverhalt nur verkürzt und beschönigend dargestellt worden. Die Bf. sei durch Herrn ***10*** errichtet worden. Dieser habe als Treuhänder für die Gesellschafter der ***14*** fungiert. Für die Betriebsprüfung stehe fest, dass die Gesellschafter der ***14*** im Ausmaß von 83,33% identisch mit jenen der Bf. und die Beteiligungen unmittelbar erworben worden seien.

§ 9 Abs. 7 KStG 1988 lasse die Firmenwertabschreibung nur bei fremdbezogener Beteiligungsanschaffung zu. Durch das einheitliche Vorgehen der Gesellschafter der ***14*** werde ein beherrschender Einfluss vermittelt. Das einheitliche und geplante Vorgehen sei einem Syndikat vergleichbar. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise liege der Ausschlussgrund für die Geltendmachung der Firmenwertabschreibung „*Kauf vom beherrschenden Gesellschafter*“ im Sinne des § 9 Abs. 7 KStG 1988 vor. Die Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO sei nicht als Rechtsgrundlage der Versagung der Firmenwertabschreibung herangezogen worden.

Die Bf. replizierte auf diese Stellungnahme in einem Schreiben vom 11. November 2013 (ON 20). Zunächst geht die Bf. in dem Schreiben auf die aus formalen Gründen abschlägig entschiedene Berufung vom 7. Jänner 2013 gegen die vom gegenständlichen Antrag auf Aufhebung erfassten Sachbescheide der Bf. für die Jahre 2007 bis 2010 ein.

Zur körperschaftsteuerrechtlichen Sicht der gegenständlichen Streitsache führt die Bf. aus, dass keine formgültige Treuhandvereinbarung mit ***10*** bestanden habe. Wirtschaftliches Eigentum der Gesellschafter der ***14*** lasse sich bloß durch die von den Gesellschaftern mit ***10*** vereinbarte Call- und Put-Option hinsichtlich der Anteile an der Bf. nicht ableiten.

Es liege kein Steuersparmodell vor, weil die Gesellschafter ihre Veräußerungsgewinne versteuert hätten.

Die Finanzverwaltung habe ihre in den KStR 2013 (Rz 1126) vertretene Ansicht ab 13. März 2013 geändert. Danach sei, anders als bis dahin, auch bei einer Beteiligung von weniger als 20% unter Umständen ein beherrschender Einfluss gegeben. Auf den Streitfall sei diese Ansicht aber nicht anwendbar, da sich dieser vor dem genannten Datum ergeben habe.

Schließlich sei auch aus der Punktation einer Syndikatsvereinbarung vom 1. August 2006 für die Ansicht der Finanzverwaltung nichts zu gewinnen, weil sich diese auf die zukünftige Beteiligung der Gesellschafter der Bf. beziehe. Hinsichtlich der ***14*** beziehungsweise deren Gesellschafter ergebe sich daraus aber nichts.

Mit den angefochtenen Bescheiden (ON 5 bis 8), jeweils vom 16. Jänner 2014 wies die belangte Behörde den Antrag auf Bescheidaufhebung der Feststellungsbescheide Gruppenträger 2007

bis 2010 jeweils als unbegründet ab, weil der Spruch der antragsgegenständlichen Bescheide als richtig anzusehen sei.

Gegen diese Abweisungsbescheide erhob die Bf. am 31. März 2014, infolge gewährter Fristverlängerungsansuchen rechtzeitig, das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde (ON 2). Es liege weder in rechtlicher noch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Sachverhalt vor, der eine Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 ausschließe. Im selben Schreiben beantragte die Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung des Senats.

Die gegenständliche Beschwerde wies die belangte Behörde mittels Beschwerdevorentscheidung vom 29. Juli 2015 (ON 10) als unbegründet ab.

Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, dass es zwar stimmen möge, dass in der Punktation nichts über den Verkauf der Anteile an der ***14*** ausgesagt werde. Man müsse jedoch bedenken, dass sich einerseits die Syndikatsversammlung auch zu einem gemeinsamen Vorgehen bei der Übertragung von Geschäftsanteilen und bei sämtlichen Kapitalmaßnahmen im Anwendungsbereich der Bf. und deren Tochtergesellschaften verpflichtet habe und es sich andererseits bei zwei der Syndikatspartner um Personen handle, die mit Herrn ***10*** den Notariatsakt über die Put- und Call-Option errichtet hätten.

Denn nur dadurch habe der Verkauf der Anteile an der ***14*** an die Bf. und der anschließende Kauf der Anteile an der Bf. durch einheitliche Rechtsakte und ein tatsächlich einheitliches Vorgehen der Gesellschafter erfolgen können. Durch den Notariatsakt über die Put- und Call-Option sei auch die Sicherheit des nachfolgenden Verkaufes an die Mitglieder der Syndikatsversammlung gegeben gewesen.

Die Neugesellschafter der Bf. hätten im Oktober 2006 Herrn ***10*** das Entgelt für die Übernahme der Anteile an der Bf. in Höhe von ***22*** Euro überwiesen. Der Betrag sei anschließend von Herrn ***10*** wieder an eine Gesellschafterin (***11***) zurücküberwiesen worden. In Bezug auf die Anteilsabtretung an ***12***, dessen Anteile bis Anfang 2008 treuhändig durch Herrn ***10*** gehalten worden seien, soll laut Vereinbarung vom 29. April 2008 das Entgelt bereits vor Vertragsunterfertigung bezahlt worden sein, doch soll diesbezüglich laut Herrn ***10*** kein Zahlungsfluss stattgefunden haben.

Auch hinsichtlich der Finanzierung des Erwerbes der Anteile an der ***14*** sei Herr ***10*** bei keinen Verhandlungen dabei gewesen.

Der Tatbestand des unmittelbaren oder mittelbaren Erwerbes von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter gehe hinsichtlich des Personenkreises über den aktienrechtlichen Konzernbegriff hinaus und erfasse alle Gesellschafter (natürliche Personen, Personengesellschaften, Körperschaften wie z.B. Privatstiftungen oder

Körperschaften des öffentlichen Rechts), die an einer Körperschaft konzernartig beteiligt sind, das heißt im Sinne des § 228 UGB zu mindestens 20% beteiligt sind und einen beherrschenden Einfluss ausüben. Ein indirekter Beteiligungserwerb liege im Wege zwischengeschalteter Personen oder Gesellschaften vor.

Durch ihr einheitliches aufeinander abgestimmtes Vorgehen hätten die Syndikatspartner somit gleich einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter die Anteile an der ***14*** erwerben können. Daher sei auch die in § 9 Abs. 7 KStG 1988 geforderte fremdbezogene Beteiligungsanschaffung nicht gegeben, weshalb eine Firmenwertabschreibung ausgeschlossen sei.

Mit Schriftsatz vom 26. August 2015 (ON 14) begehrte die Bf. die Vorlage der Bescheidbeschwerde zur Entscheidung an das Verwaltungsgericht. Inhaltlich wurde nochmals bekräftigt, dass die Punktation der Syndikatsvereinbarung nicht die Gesellschafter der ***14*** betreffe und die Voraussetzung der Firmenwertabschreibung vorliege.

Am 16. April 2013 erließ die belangte Behörde einen Feststellung Gruppenträger 2011 (ON 3) sowie einen Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011 (ON 4). Auch bei diesen Bescheiden berücksichtigte die belangte Behörde die strittige Firmenwertabschreibung nicht.

Gegen diese Bescheide brachte die Bf. nach Fristverlängerung vom 17. Mai 2013 mit Schriftsatz vom 3. Juni 2013 (ON 1) das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde (Berufung) ein. Inhaltlich verwies die Bf. auf die Ausführungen der beigelegten Berufung vom 7. Jänner 2013, welche im Wesentlichen die bereits dargestellten Argumente zu den Jahren 2007 bis 2010 widerspiegelt.

Auch diese Beschwerde wies die belangte Behörde mit Beschwerdeverentscheidung vom 29. Juli 2015 (ON 11) und den gleichen Argumenten wie für die Jahre 2007 bis 2010 als unbegründet ab.

Mit weiterem Schriftsatz vom 26. August 2015 (ON 15) begehrte die Bf. die Vorlage der Bescheidbeschwerde zur Entscheidung an das Verwaltungsgericht.

Am 24. März 2021 fand die mündliche Verhandlung vor dem Senat des Verwaltungsgerichts statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Gesellschaftsvertrag vom ***18*** wurde die Bf. von Herrn ***10*** errichtet. Das Stammkapital von ***19*** Euro stammt nicht von ihm selbst, sondern wurde Herrn ***10*** von ***11*** am 21. Juli 2006 zu diesem Zweck überwiesen. Diese Überweisung ist

jenen Personen zuzurechnen, die sowohl an der ***14*** als auch letztlich an der Bf. beteiligt waren.

Gegenstand der Bf. ist die Ausübung der Tätigkeit einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft gemäß dem in § 3 und § 5 WTBG festgelegten Umfang.

Herr ***10*** hat die Bf. als Treuhänder für jene Gesellschafter der ***14***, die später auch Gesellschafter der Bf. geworden sind, gegründet. Die Treuhandschaft wurde mit einer am 20. Juli 2006 notariell abgeschlossenen Put und Call-Option mit zweien dieser Gesellschafter abgesichert. Vereinbart wurde dabei ein Anbot des Herrn ***10*** auf Übertragung seiner Anteile an der Bf. gegen Zahlung eines Entgelts in Höhe Stammeinlage und das Recht von Frau ***11*** und Herrn ***13*** (jeweils Gesellschafter und Geschäftsführer der ***14*** und später auch der Bf.) auf Annahme dieses Angebots. Gleichzeitig boten Frau ***11*** und Herr ***13*** an, die Anteile des Herrn ***10*** an der Bf. gegen das genannte Entgelt zu übernehmen. Diese Angebote galten bis 31. Dezember 2006 und waren fix, bindend, unwiderruflich und unkündbar.

Am 1. August 2006 wurde eine Punktation zu einer Syndikatsvereinbarung zwischen den Gesellschaftern der Bf. errichtet. Die Syndikatspartner bestehen aus dem überwiegenden Teil der Gesellschafter und Geschäftsführer der ***14*** und gleichzeitig den überwiegenden Teil der Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf. nach Übernahme der Anteile vom Treuhänder ***10***. Diese Personen waren auch Dienstnehmer der Bf. beziehungsweise der ***14***.

In dieser Punktation erklären sich die Syndikatspartner damit einverstanden, in den nächsten Monaten mit allen angeführten Syndikatspartnern eine Syndikatsvereinbarung abzuschließen. Die Verpflichtung zur einheitlichen Willensbildung und Stimmrechtsausübung in der Generalversammlung der Bf. ist der Gegenstand und Zweck dieser Punktation. Bei schwerwiegenden Verstößen gegen die Vereinbarung ist unter bestimmten Umständen eine Vertragsstrafe von 100.000 Euro vorgesehen.

Mit Abtretungsvertrag vom 4. August 2006 traten die Gesellschafter der ***14*** mit Ausnahme des ***13*** sämtliche ihrer Geschäftsanteile an die Bf. ab. Die Abtretung der Anteile des ***13*** an der ***14*** zugunsten der Bf. erfolgte mit Vertrag vom 7. August 2006. Der Kaufpreis der gesamten Anteile betrug ***21*** Euro. Die jeweiligen Kaufpreise der einzelnen Geschäftsanteile sind nach den genannten Verträgen je zur Hälfte bis spätestens 31. Dezember 2006 und 31. Dezember 2008 zu leisten.

Ein Anbot auf Abschluss eines Kreditvertrags in Höhe von ***20*** Euro zur Finanzierung der Anschaffung dieser Anteile durch die Bf. stammt vom 5. März 2007, also bereits nach Fälligkeit der ersten Kaufpreishälfte. In diesem Anbot ist unter anderem vorgesehen, dass die „Altgesellschafter“ aliquot ihrer seinerzeitigen Anteile an der ***14*** Garantien

übernehmen. In die Finanzierung des Erwerbes der Anteile an der ***14*** durch die Bf. war Herr ***10*** nicht eingebunden.

Mit notariell beglaubigtem Abtretungsvertrag vom 9. Oktober 2006 trat Herr ***10*** bislang treuhändisch gehaltene Anteile im Ausmaß von 75% an der Bf. an ehemalige Gesellschafter der ***14*** ab.

Zusätzlich trat Herr ***10*** mit gleichem Vertrag Anteile im Ausmaß von 16,67% an der Bf. an andere Personen (Neugesellschafter) ab.

Diese nunmehrigen Gesellschafter der Bf. überwiesen Herrn ***10*** im Oktober 2006 das jeweilige Entgelt für die Übernahme ihrer Anteile an der Bf. in Höhe von insgesamt ***22*** Euro. Der Betrag wurde anschließend von Herrn ***10*** an Frau ***11*** (zurück)überwiesen.

Einen weiteren Anteil von ***23***% an der Bf. behielt Herr ***10*** treuhändisch für den ehemaligen Gesellschafter der ***14***, ***12***. Dieser Anteil wurde Herrn ***12*** mit Abtretungsvereinbarung vom 29. April 2008 übertragen. Entgegen des Punktes „Drittens“ dieser Vereinbarung wurde Herrn ***10*** kein Entgelt in Höhe von ***24*** Euro für die Übertragung des Anteils überlassen.

Der gesamte Ablauf der Gründung der Bf. und späteren Übernahme der Anteile an der ***14*** war seitens der ***14*** beziehungsweise deren Geschäftsführern und Gesellschaftern geplant. Der zwischengeschaltete ***10*** hatte auf Inhalt und Ablauf der Vorgänge keinen Einfluss.

Mit Bescheid vom 17. März 2008 wurde dem Antrag der Bf. vom 21. Dezember 2007 auf Feststellung einer Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 zwischen ihr als Gruppenträger und der ***14*** stattgegeben. In den Jahren 2007 bis 2009 hat die Bf. eine jährliche Firmenwertabschreibung in Höhe von ***17*** Euro (ein Fünfzehntel der Hälfte der Anschaffungskosten der ***14***) geltend gemacht.

Am 17. Dezember 2008 kam es zu einer notariell bekräftigten Syndikatsvereinbarung, welche die oben dargestellte Punktation ersetzt. Die Syndikatspartner repräsentieren den überwiegenden Teil der Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf. und gleichzeitig der Gesellschafter und Geschäftsführer der ***14***.

2. Beweiswürdigung

Allgemein ist festzuhalten, dass im Abgabenrecht maßgeblich in erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge ist. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (vgl. idS

VwGH 4. September 2014, 2011/15/0149). Die Sachverhaltserhebungen waren daher unter dem Aspekt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vorzunehmen.

Der Sachverhalt ist im Wesentlichen zwischen den Parteien unstrittig und ergibt sich bereits aus den Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung.

Dass das Stammkapital der Bf. von Frau ***11*** dem Herrn ***10*** überwiesen worden ist, hat dieser in seiner Einvernahme angegeben und liegt ein bestätigender Bankbeleg vor. Punkt 5. des Gesellschaftsvertrags der Bf., wonach Herr ***10*** das Stammkapital von ***19*** übernommen hat, steht dem nicht entgegen, zumal dort keinerlei Aussage zur Mittelherkunft enthalten ist. Dass dieses Geld allen an beiden Gesellschaften beteiligten Gesellschaftern zuzuordnen ist, folgt aus dem akkordierten Geschehensablauf, der für alle Gesellschafter gleichermaßen gilt. Zudem konnte Herr ***10*** anlässlich seiner Zeugeneinvernahme nicht sagen, ob das Geld von einem Gesellschafter oder der ***14*** überwiesen worden war. Auch daraus ist erkennbar, dass es sich um eine gemeinschaftlich vorgenommene Zahlung gehandelt hat.

Der Gegenstand des Unternehmens der Bf. ist in Punkt 4 ihres Gesellschaftsvertrags festgelegt.

Zum von der Bf. bestrittenen Vorliegen einer Treuhandschaft ist anzumerken, dass Herr ***10*** als Zeuge niederschriftlich bekannt gab, er habe die Bf. als Treuhänder für die Gesellschafter der ***14*** gegründet. Für das Verwaltungsgericht ist diese unter Wahrheitspflicht getätigte Zeugenaussage schlüssig und glaubwürdig. Es ist auch kein Grund ersichtlich, der eine Falschaussage des Zeugen in diesem Punkt vermuten ließe.

Herr ***10*** gab als Zeuge unter Wahrheitspflicht ebenfalls zu Protokoll, dass von der Errichtung der Bf. bis zum Erwerb der Anteile an der Bf. durch ehemaligen Gesellschafter der ***14*** beziehungsweise auch der Neugesellschafter alles von ehemaligen Gesellschaftern der ***14*** im Vorhinein geplant war. Diese Ausführungen sind glaubhaft und spiegeln sich im festgestellten Geschehensablauf wider. Dass Herr ***10*** sein Honorar im Zusammenhang mit der Übertragung der Anteile an der Bf. nach Aufwand an die Bf. verrechnet und nicht etwa Veräußerungsgewinne zu erreichen versucht hat, unterstreicht diesen Umstand.

Auch lässt sich der Ablauf von der Gründung der Bf. bis zur Übernahme der ***14*** durch die Bf. und die seitens der Gesellschafter zum Ausdruck gebrachte Absicht, einheitliche Beteiligungsverhältnisse und die „Verbilligung“ der Gesellschaftsanteile, insbesondere im Hinblick auf die Hereinnahme zukünftiger Partner herzustellen und den höher und länger beteiligten „Altgesellschaftern“ die stillen Reserven in ihren Anteilen abzugelten, nicht mit der der Behauptung vereinbaren, dass diese Gesellschafter keinen beherrschenden Einfluss auf die Bf. vor und seit ihrer Gründung gehabt hätten. Die erfolgreiche Umsetzung einer solcher Absicht setzt einen bestimmenden Einfluss auf alle beteiligten Gesellschaften voraus.

Bekräftigt wird dies durch den Umstand, dass die Stammeinlage seitens einer Gesellschafterin der ***14***, deren damalige Gesellschafter und Geschäftsführer wiederum zum Großteil dieselben Personen, wie letztlich bei der Bf. sind, dem Herrn ***10*** überwiesen worden ist. Dass diese Summe einem Dritten (***10***) überlassen worden sein soll, damit dieser eine Gesellschaft gründet, an denen den Zahlenden der Stammeinlage kein wirtschaftliches Eigentum zusteht – insbesondere angesichts des Umstands, dass die neu gegründete Gesellschaft zur Umsetzung eines neuen Beteiligungsmanagements bei der Altgesellschaft (***14***) geplant war – ist für das Verwaltungsgericht nicht glaubhaft.

Die gegen das Vorliegen einer Treuhandschaft vorgebrachten Argumente der Bf. (siehe Seiten 11 und 12 der Gegenäußerung vom 11. November 2013, ON 20) überzeugen nicht. Es wird im Wesentlichen auf die zivilrechtlichen Auswirkungen von gegenseitigen Anboten (Put- und Call-Option) verwiesen und, dass das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum nach strengen Maßstäben zu beurteilen sei. Außerdem könne man entgegen der Ansicht der belangten Behörde wirtschaftliches Eigentum nicht an sich selbst übertragen. Diese Ausführungen vermögen die oben dargestellten Umstände weder zu entkräften noch erklären sie die gewählten Vorgangsweisen. Dass die Altgesellschafter ihre Anteile an der ***14*** ohne entsprechenden Einfluss auf die Bf. aufgegeben hätten, kommt damit nicht zum Ausdruck und ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichts auch nicht glaubhaft.

Die jeweiligen Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaften sind den Firmenbuchauszügen sowie den dargestellten Verträgen zu entnehmen. Dass Herr ***10*** einen Anteil von ***23***% an der Bf. treuhändisch für einen Altgesellschafter der ***14*** zurückbehalten hat, ergibt sich aus den Ausführungen der Bf. in ihrem verfahrensgegenständlichen Antrag auf Bescheidaufhebung. Dass sie auch Dienstnehmer der streitgegenständlichen Gesellschaften waren, wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung glaubwürdig ausgeführt.

Dass Herr ***10*** nicht in die Finanzierung des Ankaufs der ***14*** eingebunden gewesen ist, ergibt sich aus seinen glaubwürdigen niederschriftlich festgehaltenen Aussagen. Das Angebot auf Abschluss eines Kreditvertrages stammt aus einem Zeitraum, in dem er nicht mehr Geschäftsführer, sehr wohl aber noch treuhändischer Gesellschafter mit einem Anteil von ***23***% an der Bf. gewesen ist. Dafür spricht auch, dass die Bf. die Anteile an der ***14*** zu einem Zeitpunkt gekauft hat, zu dem Herr ***10*** noch Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bf. gewesen ist und dennoch keine Anstrengungen seinerseits zur Finanzierung des Kaufpreises von ***25*** Euro feststellbar waren.

Der Geldfluss im Zusammenhang mit der Abtretung der Gesellschaftsanteile an der Bf. ergibt sich durch die Zahlungsbelege der jeweiligen Gesellschafter. Die Rückzahlung dieser Gelder ist den von ***10*** vorgelegten Bankbestätigungen über 45.000 Euro vom 17. Oktober 2006

beziehungsweise 10.000 Euro vom 2. November 2006, jeweils an Frau ***11*** zu entnehmen.

Auch diese wechselseitigen Zahlungsflüsse belegen, dass eine wirtschaftliche Zuordnung der Anteile an der Bf. an ***10*** niemals beabsichtigt gewesen oder tatsächlich erfolgt ist.

Dass ***10*** für die Übertragung des Gesellschaftsanteils an der Bf. an ***12*** kein Entgelt bekam, hat er mit E-Mail vom 24. April 2012 an die belangte Behörde offengelegt. Diese Aussage ist glaubhaft und schlüssig, zumal die übrigen Entgelte für die Übertragung der Gesellschaftsanteile an der Bf. seitens des ***10*** zurückgezahlt worden und damit wirtschaftlich ebenfalls nicht geflossen sind.

Auch aufgrund der festgestellten diversen, letztlich wirtschaftlich substanzlosen Zahlungsflüsse (von der Betriebsprüfung als „fingiert“ bezeichnet), steht fest, dass ***10*** niemals der wirtschaftlich Berechtigte an der Bf. gewesen ist oder sein sollte.

3. Rechtliche Beurteilung

Zunächst ist festzuhalten, dass das ***16*** gemäß § 323b Abs. 1 BAO an die Stelle des die angefochtenen Bescheide erlassenden ***15*** getreten ist.

Hinsichtlich des Streitjahres 2011, für das die Bf. keinen Antrag auf Entscheidung durch den Senat beantragt hat, obliegt diesem die Entscheidung gemäß § 272 Abs. 2 Z 2 BAO wegen Verlangens durch den Einzelrichter. Dieses Verlangen ist gemäß § 272 Abs. 3 BAO zulässig, wenn die Verbindung von Beschwerden, über die der Senat zu entscheiden hat, mit Beschwerde, über die der Einzelrichter zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist.

Den gegenständlichen Verfahren liegt letztlich derselbe Sachverhalt, nämlich die Anschaffung der Anteile an der Altgesellschaft und der daraus allenfalls resultierenden Firmenwertabschreibung zugrunde. Daher ist eine Verbindung der Verfahren zweckmäßig, weil die Beschwerden in einer einzigen Verhandlung und einem einheitlichen Erkenntnis erledigt werden können und es damit insgesamt zu einer Beschleunigung des Verfahrens kommt.

Die mündliche Verhandlung für das Streitjahr 2011 findet gemäß § 274 Abs. 1 Z 2 BAO statt, weil der Berichterstatter dies für erforderlich hält.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Firmenwertabschreibung allgemein

Einzig strittiger Punkt im gegenständlichen Verfahren ist die Firmenwertabschreibung, die die Bf. im Zusammenhang mit der Anschaffung ihrer hundertprozentigen Beteiligung an der ***14*** vorgenommen hat.

Der Gründer der Bf. war nach dem festgestellten Sachverhalt nur Treuhänder – ihm wurden von den Altgesellschaftern der ***14*** die Mittel für die Gründung überlassen und sämtliche Anordnungen getroffen. Nach Abschluss des Erwerbes der ***14*** durch die Bf. hat sich der Treuhänder vereinbarungsgemäß wieder zurückgezogen. Wirtschaftsgüter, die nur treuhändig überlassen beziehungsweise erworben werden, sind gemäß § 24 Abs. 1 lit b und c BAO dem Treugeber zuzurechnen. Daher waren die Altgesellschafter abgabenrechtlich bereits von der Gründung der Bf. an als deren Gesellschafter (im Ausmaß von ***26***%) anzusehen. Der Verkauf der ***14*** an die Bf. war daher mittelbar ein Verkauf durch die Altgesellschafter an sich selbst.

Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung durch den Gruppenträger an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft ist gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung (deren Ermittlung dort näher geregelt ist) vorzunehmen. Ausgenommen sind Anschaffungen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen beziehungsweise unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter.

Ein mittelbarer Erwerb liegt bei einem Erwerb über zwischengeschaltete Personen oder Gesellschaften vor. Darunter fallen unter anderem auch Umgehungskonstruktionen, wie etwa, wenn ein Dritter, welcher die Beteiligung von einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben hat, diese nach einer nur kurzen Zeitspanne an ein anderes konzernzugehöriges Unternehmen weiterveräußert und diese (zusätzliche) Transaktion per se wirtschaftlich nicht begründbar ist (siehe *Huber in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung*², § 9 Rz 22).

Fest steht, dass dem Antrag der Bf. vom 21. Dezember 2007 auf Feststellung einer Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 mit Bescheid vom 17. März 2008 stattgegeben wurde. Sihin besteht seit dem Jahr 2007 zwischen der Bf. als Gruppenträger und der ***14*** als Gruppenmitglied eine Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG 1988.

Die Firmenwertabschreibung im Sinne des § 9 Abs. 7 KStG 1988 sowie der Fremdkapitalzinsenabzug bei Beteiligungserwerben gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 wurden mit dem Steuerreformgesetz 2005 eingeführt, um den Wirtschaftsstandort Österreich zu

attraktivieren. § 9 Abs. 7 KStG 1988 enthielt von Anfang an eine "Konzernschränke", um Gestaltungen im Konzern oder innerhalb der Unternehmensgruppe hintanzuhalten. So steht eine Firmenwertabschreibung nicht zu, wenn die Beteiligung von einem konzernzugehörigen Unternehmen oder einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben wird (VwGH 6. Juli 2020, Ro 2019/13/0018).

Die Einschränkung der Firmenwertabschreibung soll nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des StRefG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004 der Vermeidung von Gestaltungen dienen. Es soll nur eine „fremdbezogene“ Beteiligungsanschaffung Anlass für eine Firmenwertabschreibung geben, Anschaffungen im Konzern und damit auch innerhalb der Unternehmensgruppe kommen daher nicht in Betracht (siehe 451 BlgNR XXII. GP, 26).

Aus den Erläuterungen (451 BlgNR 22. GP 26; 981 BlgNR 24. GP 9, 132) ergibt sich, dass der Gesetzgeber offenbar reine Konzerngestaltungen verhindern wollte, bei denen Beteiligungen im Rahmen von Veräußerungsvorgängen innerhalb eines bestehenden Konzerns verschoben werden, um eine Firmenwertabschreibung oder einen Fremdkapitalzinsenabzug zu ermöglichen (VwGH 6. Juli 2020, Ro 2019/13/0018). Der Ausschluss der Firmenwertabschreibung im Falle eines so genannten Konzernerwerbes soll sicherstellen, dass nicht durch Beteiligungsverschiebungen im Konzern künstlich Firmenwerte generiert werden (VwGH 3. September 2019, Ra 2018/15/0052).

Ein "schädlicher" Konzernerwerb im Sinne des § 9 Abs. 7 KStG 1988 liegt nur dann vor, wenn zum Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung an der inländischen Zielgesellschaft bereits ein Konzernverhältnis zwischen veräußernder und erwerbender Gesellschaft bestand oder Käufer und Verkäufer zu diesem Zeitpunkt unmittelbar oder mittelbar von demselben Gesellschafter beherrscht wurden (vgl. VwGH 6. Juli 2020, Ro 2019/13/0018).

Der Begriff der "Anschaffung" ist nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu verstehen; es kommt daher auf den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an (VwGH 3. September 2019, Ra 2018/15/0052). Für die Auslegung des Konzernbegriffs in § 9 Abs. 7 KStG 1988 ist auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG beziehungsweise § 115 GmbHG abzustellen (VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020).

Sind rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst, so bilden sie gemäß § 115 Abs. 1 GmbHG beziehungsweise wortgleich § 15 Abs. 1 AktG einen Konzern; die einzelnen Unternehmen sind Konzernunternehmen. 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 (§ 115 Abs. 2 GmbHG, § 15 Abs. 2 AktG).

Nach dem festgestellten Sachverhalt war der gesamte Ablauf der Gründung der Bf. und späteren Übernahme der Anteile an der ***14*** seitens der ***14*** beziehungsweise deren Geschäftsführern und Gesellschaftern (welche zum Großteil mit den späteren Gesellschaftern und Geschäftsführern der Bf. identisch sind) geplant. Der zwischengeschaltete ***10*** hatte auf Inhalt und Ablauf der Vorgänge keinen Einfluss. Damit steht fest, dass zwei rechtlich selbständige Unternehmen, nämlich die Bf. und die ***14***, zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst waren. Somit ist zwischen der Bf. und der ***14*** das Vorliegen einer konzernhaften Verbindung zu bejahen.

§ 9 Abs. 7 KStG 1988 schließt die Firmenwertabschreibung aus, wenn die Beteiligungen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen angeschafft worden ist. Dies erfasst nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Bestimmung den Fall, dass ein konzernzugehöriges Unternehmen Veräußerer der Beteiligung ist.

Im Streitfall wurde die Beteiligung durch die Bf. jedoch nicht von der ***14***, sondern von deren Gesellschaftern gekauft.

Jedoch können auch die Gesellschafter selbst Konzernunternehmen sein, denn sowohl natürliche als auch juristische Personen können „Unternehmen“ im Sinne des § 115 GmbHG sein (vgl. *Milchrahm* in *Straube/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 115 Rn 49). Dass die beteiligten Gesellschafter in einem Dienstnehmerverhältnis zur Bf. beziehungsweise zur ***14*** standen, schließt nach Ansicht des Verwaltungsgerichts ihre grundsätzliche Eignung als Teil eines Konzerns nicht aus.

Der bloße Umstand, dass jemand in einer Gesellschaft vertretungsbefugt ist, macht ihn noch nicht zum Unternehmer. Es muss eine Beteiligung hinzutreten, die auf ein wirtschaftliches Eigeninteresse hindeutet. Auch bei einer Beteiligung von weniger als 50% können im konkreten Einzelfall zusätzliche Faktoren hinzutreten (etwa Sperrminoritäten, Mehrfachstimmrechte oder Sonderrechte), die auch bei Über- oder Unterschreiten dieser Prozentschwelle zu einer abweichenden Beurteilung führen (vgl. in diesem Sinne *Arnold*, Die Unternehmereigenschaft des Gesellschafters, GesRZ 2016, 78). Durch das gemeinsame und geplante Zusammenwirken der Gesellschafter im Beschwerdefall sind diese Anforderungen erfüllt.

Zweck des § 115 GmbHG ist die Erfassung jener Unternehmensverbindungen, aus denen die Konzerngefahr hervorgeht, das heißt jene Gefahr, die aus potentiellen Interessenkollisionen des Gesellschafters mit dem Gesellschaftsinteresse der Gesellschaft für deren Minderheitsgesellschafter und Gesellschaftsgläubiger einhergeht (*Milchrahm* in *Straube/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 115 Rn 52).

Zweck der streitgegenständlichen „Veräußerung war nämlich die Herstellung einheitlicher Beteiligungsverhältnisse und die „Verbilligung“ der Gesellschaftsanteile, insbesondere im Hinblick auf die Hereinnahme zukünftiger Partner, was aber voraussetzt, dass vor allem den

höher und länger beteiligten „Altgesellschaftern“ im Rahmen der Veräußerung ihrer Anteile zu angemessenen Preisen die stillen Reserven in ihren Anteilen abgegolten werden“ (siehe der hier wortgetreu wiedergegebene Text des Antrags auf Bescheidaufhebung vom 7. Juli 2013, Seite 5). Damit tritt der von § 115 GmbHG erfasste potentielle Interessenkonflikt in geradezu typisierender Weise hervor. Einer Kapitalgesellschaft kann nämlich kein intrinsisches Interesse an der Abgeltung stiller Reserven ihrer Gesellschafter unterstellt werden.

Nicht entscheidend ist, ob dieser konzernhaften Verknüpfung schriftliche Vereinbarungen zugrunde liegen. Ein Konzern kann nämlich auf vertraglicher Grundlage oder auf faktischem Zusammenschluss beruhen (vgl. OGH 16. Juni 1983, 6Ob579/83 zu § 115 GmbHG).

Für die Annahme einer (tatsächlich wahrgenommenen) "einheitlichen Leitung" im Sinne des § 15 AktG ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Mindestanforderung, dass eine sich "auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik" vorhanden ist. Als Mittel der einheitlichen Leitung kommen vor allem Beteiligungen, die nicht Mehrheitsbeteiligungen zu sein brauchen, personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen in Betracht. Ein Konzern kann auch vorliegen, wenn kein Mutterunternehmen besteht, von dem die einheitliche Leitung ausgeht. Für einen Gleichordnungskonzern ist typisch, dass die Leitung nicht von einem "herrschenden Unternehmen" besorgt wird, sondern von einer anderen Stelle als Konzernspitze, sodass keines der Konzernunternehmen von einem anderen Konzernunternehmen abhängig ist. Die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht ist nicht erforderlich, es genügt schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft (vgl. VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020).

Schon aufgrund der weitgehenden Personenidentität der beteiligten Gesellschafter und Geschäftsführer sowohl seitens der ***14*** als auch letztlich (bzw. unter Rücksichtnahme auf die treuhändische Beteiligungshaltung bereits ab deren Gründung) der Bf. ist anzunehmen, dass eine koordinierte Willensbildung und damit ein faktischer Zusammenschluss zwischen den Gesellschaften und den ebenfalls Unternehmer darstellenden Gesellschaftern vorhanden ist. Dies kommt schon dadurch zu Ausdruck, dass die gesamte Vorgangsweise von den Gesellschaftern geplant und plangemäß durchgeführt worden ist.

Dies betrifft insbesondere die Verkäufe der Anteile an der ***14*** und in weiterer Folge der Ankäufe der Anteile an der Bf. durch die „Altgesellschafter“. Eine solche Abwicklung lässt sich nach Ansicht des Verwaltungsgerichts nur herstellen (und ist auch nur erklärbar), wenn zwischen diesen Personen eine einheitliche Vorgangsweise akkordiert ist.

Da die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht nicht erforderlich ist und schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft genügt, was nach dem festgestellten Sachverhalt sowohl hinsichtlich der Bf. als auch der ***14*** der Fall ist, ist eine konzernmäßige Verbindung zwischen der Bf., der ***14*** und

jenen Gesellschaftern der ***14***, die später auch Gesellschafter der Bf. geworden sind, zu bejahen.

Weil die Anteile an der ***14*** unmittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen (nämlich dem jeweiligen unternehmerischen Gesellschafter) angeschafft worden sind, scheidet schon aus diesem Grunde die Abschreibung eines Firmenwerts gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 aus. Dieses Ergebnis entspricht auch der offensichtlichen Intention des Gesetzgebers, der die Firmenwertabschreibung nur bei einer fremdbezogenen Beteiligungsanschaffung vorsehen wollte. Im gegenständlichen Fall liegt diese Fremdbezogenheit gerade nicht vor.

Geht man hingegen davon aus, dass zwischen den beteiligungsveräußernden Altgesellschaftern und der Bf. keine konzernhafte Verbindung besteht, so wäre eine Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 auch dann nicht zulässig, wenn die Anschaffung unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erfolgt.

Die Ausdehnung der Ausnahme auf Anschaffungen von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter durch das AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004 sollte sicherstellen, dass ein Beteiligungserwerb von einem beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen ist, auch wenn diese nicht konzernzugehörige Unternehmen sind (vgl. 686 BlgNR XXII. GP, 19).

Aus den Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2004 (EB RV 686 BlgNR 22. GP, 19) kann der Schluss gezogen werden, dass der Sinn des „Beherrschungstatbestandes“ jedenfalls darin liegt, den „Konzernstatbestand“ um den Kreis jener Personen zu erweitern, die nicht unter § 15 AktG oder § 115 GmbHG fallen (vgl. *Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9, Tz 423 mwN).

Das Verwaltungsgericht stimmt mit *Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9, Tz 425 darin überein, dass der „beherrschende Einfluss“ so zu verstehen ist, dass die Möglichkeit zur Leitung der beherrschten Körperschaft genügt. Dafür ist nicht erforderlich, dass der Gesellschafter eine bestimmte Anteilshöhe erreicht.

Der Argumentation der Bf. auf den Seiten 13 und 14 ihrer Stellungnahme von 11. November 2013 (ON 20), wonach sich aus den Körperschaftsteuerrichtlinien der Finanzverwaltung bis zum 12. März 2013 (KStR 2001, Rz 464) ergeben habe, dass für einen beherrschenden Einfluss eine Beteiligung von mindestens 20% erforderlich sei und eine spätere Änderung der Verwaltungsansicht (KStR 2013, Rz 1126) sich auch entsprechend der Einleitung zu den Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 nicht zum Nachteil der Bf. auswirken dürfe, greift im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren schon deshalb nicht, weil das Verwaltungsgericht nicht an die Rechtsansicht der Finanzverwaltung gebunden ist. Inhaltlich ergibt sich aus diesen Ausführungen nichts der oben dargestellten Ansicht des Verwaltungsgerichts Entgegenstehendes.

Ob ein beherrschender Einfluss gegeben ist, kann, wie bereits dargestellt, nicht von der Höhe der Beteiligung des Gesellschafters abhängen, sondern ergibt sich allein aus seiner faktischen Leitungsmöglichkeit. Vereinbaren mehrere Gesellschafter ein einheitliches Vorgehen, so wird aus jedem einzelnen jedenfalls dann ein Gesellschafter mit „beherrschendem Einfluss“, wenn die Gesamtheit dieser verabredeten Gesellschafter die Möglichkeit der Leitung der beherrschten Körperschaft zukommt.

Nach dem festgestellten Sachverhalt liegt sowohl hinsichtlich der ***14*** als auch der Bf. ein bewusstes und gewolltes Zusammenwirken all jener Gesellschafter vor, die Gesellschaftsanteile an der ***14*** und - zunächst treuhändig - und in der Folge im eigenen Namen, an der Bf. gehalten haben. Der beherrschende Einfluss jedes einzelnen dieser Gesellschafter leitet sich schon aus der Tatsache ab, dass der festgestellte Geschehensablauf in der gewollten und geplanten Form überhaupt durchgeführt werden konnte. Noch viel mehr gilt dies für den beherrschenden Einfluss der koordinierten Gesamtheit dieser Gesellschafter.

Die einheitliche Willensbildung auf Seiten der Gesellschafter der Bf. wurde durch die Punktation einer Syndikatsvereinbarung hergestellt und abgesichert. Dies wurde nach dem festgestellten Sachverhalt auch faktisch verwirklicht. Ob und inwieweit diese Vereinbarung einer zivilrechtlichen Klage Stand gehalten hätte, spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle. Eine weitergehende Auseinandersetzung der Einwände der Bf. zur zivilrechtlichen Wirksamkeit der Punktation erübrigt sich damit.

Dass nur hinsichtlich der Bf. eine Punktation einer Syndikatsvereinbarung schriftlich vorliegt ist, schon deshalb nicht von entscheidender Bedeutung, weil allein die nachgewiesene faktische potentielle Einflussnahme ausreicht. Schon aufgrund der weitgehenden Personenidentität der beteiligten Gesellschafter und Geschäftsführer der ***14*** mit jenen der Bf. ist anzunehmen, dass auch dort eine koordinierte Willensbildung und damit ein beherrschender Einfluss gegeben ist. Dies kommt insbesondere dadurch zu Ausdruck, dass die gesamte Vorgangsweise von den Gesellschaftern geplant und plangemäß durchgeführt worden ist.

Damit steht fest, dass, selbst wenn man davon ausginge, eine konzernhafte Verknüpfung zwischen den Verkäufern der Anteile an der ***14*** und der Bf. bestehe nicht, jedenfalls eine Anschaffung von einem beherrschenden Gesellschafter im Sinne des § 9 Abs. 7 KStG 1988 zu bejahen ist.

Zum Einwand der Bf. ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO liege nicht vor, ist anzumerken, dass gemäß § 22 BAO die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden kann.

Im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH wird im Sinne der Terminologie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine

rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles - ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (VwGH 15. Mai 2020, Ra 2018/15/0113).

Es bildet im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist. Ein Missbrauch kann also in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen (vgl. VwGH 26. Juni 2014, 2011/15/0080).

Die Annahme eines Missbrauchs setzt Missbrauchsabsicht voraus, die (im Verwaltungsverfahren) von der Behörde nachzuweisen ist (VwGH 24. November 2016, Ra 2014/13/0019).

Die Bf. betont bereits in ihrem Antrag auf Bescheidaufhebung vom 7. Juli 2013, dass ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO nicht verwirklicht sei. Zweck der Veräußerung sei die Verbilligung der Gesellschaftsanteile, insbesondere im Hinblick auf die Hereinnahme zukünftiger Partner gewesen. Das habe vorausgesetzt, dass vor allem den höher und länger beteiligten Altgesellschaftern im Rahmen der Veräußerung ihrer Anteile zu angemessenen Preisen die stillen Reserven abgegolten werden müssten. Steuerliche Überlegungen hätten dabei keine Rolle gespielt.

Es liege bei teleologischer Interpretation kein typischer Anwendungsbereich für § 22 BAO vor, weil § 9 Abs. 7 KStG 1988 (Erwerb von einem beherrschenden Gesellschafter) den Zweck habe, missbräuchliche steuerliche Gestaltungen zu vermeiden.

Die Bf. geht offenbar davon aus, dass es sich bei § 9 Abs. 7 KStG 1988 um eine lex specialis zu § 22 BAO handle, die dessen Anwendung ausschließt. § 9 Abs. 7 KStG 1988 legt materiell-rechtliche (Ausschluss)Kriterien für die Firmenwertabschreibung fest. Inwiefern sich daraus eine Nichtanwendung der allgemeinen Missbrauchsbestimmungen ergeben soll, ist für das Verwaltungsgericht nicht ersichtlich, denn solches ergibt sich weder aus dem Wortlaut des § 9 Abs. 7 KStG 1988 (in der hier anzuwendenden Fassung) noch aus den Erläuterungen zu dieser Bestimmung beziehungsweise deren Änderungen. Eine Einschränkung des Verbots missbräuchlicher Gestaltungen kann dem § 9 Abs. 7 KStG 1988 daher nicht unterstellt werden.

Die Bf. gibt in ihrem Antrag auf Bescheidaufhebung zudem an, sämtliche Verkäufer hätten Einkünfte aus der Veräußerung ordnungsgemäß nach § 31 EStG 1988 versteuert. Die Firmenwertabschreibung sei auf die Hälfte der Anschaffungskosten begrenzt, müsse auf einen Zeitraum von 15 Jahren verteilt werden und komme nicht nur den Alt- sondern allen

Gesellschaftern der Bf. zu. Deshalb ergebe sich auch kein steuerlicher Vorteil, was eine missbräuchliche Gestaltung ausschließe.

Unbeantwortet bleibt, inwieweit eine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei den Gesellschaftern einen Betriebsausgabenabzug bei der Bf. im Rahmen des § 22 BAO rechtfertigt. Dieser Einwand belegt vielmehr die ungewöhnliche Verquickung der Interessen der Altgesellschafter mit jenen der Bf. und bestätigt die zum wirtschaftlichen Gehalt des Geschehensablaufs getroffenen Feststellungen des Verwaltungsgerichts. Darüber hinaus wäre zu erwarten, dass Beteiligungsveräußerungen durch die Altgesellschafter auch anlässlich eines allenfalls späteren Austritts unabhängig von einer Firmenwertabschreibung bei der Bf. hätten versteuert werden müssen.

Für die Frage des Missbrauchs ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat als Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. VwGH 30. April 2015, 2012/15/0162).

Die Ausführungen der Bf., wonach durch die Gründung der Bf. eine Verbilligung der Gesellschaftsanteile bezweckt war, sind glaubhaft und nachvollziehbar. Eine Begründung dafür, warum die Bf. unter Heranziehung eines Treuhänders gegründet werden musste, ist darin aber nicht erkennbar. Dass der Treuhänder selbst kein Interesse an einer „Verbilligung“ der damals bestehenden Anteile an der ***14*** beziehungsweise in der Folge der Bf. haben kann, ist evident.

Ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO ist im gegebenen Fall dennoch nicht verwirklicht, weil die zwar ungewöhnliche Konstruktion samt Beiziehung eines Treuhänders unter Zugrundelegung der in diesem Erkenntnis vertretenen Rechtsansicht nicht zu einer Steuerersparnis geführt hat. Es steht nämlich bereits aus den oben angeführten materiell-rechtlichen Erwägungen keine Firmenwertabschreibung zu. In diesem Sinne argumentiert auch die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 28. August 2013.

3.1.2. Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 und Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011

Nach den obigen Ausführungen hat die belangte Behörde die Geltendmachung der Firmenwertabschreibung in den angefochtenen Bescheiden zu Recht nicht zugelassen. Die Beschwerde vom 3. Juni 2014 gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 und Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011, jeweils vom 16. April 2013 war daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

3.1.3. Abweisung Bescheidaufhebung 2007 bis 2010

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die Aufhebung eines Bescheids nach § 299 BAO setzt voraus, dass der Spruch des Bescheids nicht dem Gesetz entspricht, somit dass der Inhalt des Bescheids nicht richtig ist (VwGH 7. April 2020, Ra 2017/13/0009). Im Rahmen eines Verfahrens über einen Antrag nach § 299 Abs. 1 BAO ist lediglich der geltend gemachte Aufhebungsgrund zu prüfen (vgl. VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123).

Der Antrag der Bf. auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO stützt sich auf den nach Ansicht der Bf. unrichtigen Nichtabzug der Firmenwertabschreibung in den Feststellungsbescheiden Gruppenträger der Jahre 2007 bis 2010 im Zusammenhang mit der Anschaffung der ***14***.

Nach den obigen Ausführungen hat die belangte Behörde die Geltendmachung der Firmenwertabschreibung in den vom Antrag betroffenen Bescheiden zu Recht nicht zugelassen. Damit hat sich der geltend gemachte Aufhebungsgrund als untauglich erwiesen und war die Beschwerde spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung des Konzernbegriffs des § 9 Abs. 7 KStG 1988 auf natürliche Personen sowie zur Anschaffung von einem beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter in § 9 Abs. 7 KStG 1988 fehlt. Die Revision gegen dieses Erkenntnis war daher zuzulassen.

Wien, am 7. April 2021