

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat über die Beschwerden vom 29. März 2018, 20. April 2018 und 11. Februar 2019 der Beschwerdeführerin *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, Steuernummer *****BF1StNr1*****, vertreten durch die mit Zustellvollmacht ausgewiesene Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 1220 Wien, Wagramer Straße 19 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 14. Februar 2018, 21. Februar 2018, 4. April 2018 und 22. Jänner 2019 betreffend **Feststellung Gruppenträger 2014 – 2017** zu Recht:

I)

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

II)

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit den Bescheiden betreffend Feststellung Gruppenträger 2014 – 2016 vom 14.02.2018, 21.02.2018 und 04.04.2018 wurde vom Finanzamt die Firmenwertabschreibung gem. § 9 Abs 7 KStG 1988 nicht anerkannt, wobei in der Begründung auf die Feststellungen der Betriebsprüfung im Betriebsprüfungsbericht vom 29.06.2017 betreffend die Jahre 2010 – 2013 verwiesen wurde.

Seitens der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) wurden mit Schreiben vom 29.03.2018 und 20.04.2018 Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2014 – 2016 eingebracht. In der Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen an der APAG mit dem vereinbarten

Wirksamkeitszeitpunkt (31.12.2006, 24 Uhr) übertragen worden sei. Zu diesem Zeitpunkt könne mangels Übertragung der mit den Anteilen verbundenen Rechten und Pflichten und mangels gesetzlicher Eingliederungsmaßnahmen noch kein Konzernverhältnis vorgelegen haben. Die Anschaffung der Anteile an der TPG (vormals APG) sei zum Einbringungsstichtag (31.12.2006, 24 Uhr) erfolgt, somit bevor ein Konzernverhältnis bzw ein beherrschender Einfluss entstanden sei. Selbst wenn unterstellt werden würde, dass das Konzernverhältnis (der beherrschende Einfluss) zeitgleich mit der Anschaffung der Anteile an der APAG (31.12.2006, 24 Uhr) begründet worden sei, wäre dies immer noch zum selben Zeitpunkt wie die Anschaffung der Anteile an der TPG erfolgt. Die gegenständliche Anschaffung der Anteile an der TPG erfülle somit die Voraussetzungen des § 9 Abs 7 KStG 1988 und es liege kein schädlicher Konzernwerb vor.

Mit den gegenständlichen Beschwerden wurde der Antrag gem. § 262 Abs 2 BAO auf Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung und Vorlage der Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten an das Bundesfinanzgericht gestellt.

Die gegenständlichen Beschwerden wurden vom Finanzamt am 25.06.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Ergänzend wurde vom Finanzamt vorgebracht, dass mit AbgÄG 2014 eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit für offene Fünftehtel für Alterwerbe – österreichische Steuergruppen mit vor dem 01.03.2014 (von fremden Dritten) angeschafften (Anschaffung sei in Form einer Einbringung nach Art III UmgrStG erfolgt) und in die Gruppe vor 31.12.2015 aufgenommenen betriebsführenden Beteiligungskörperschaften (Gruppenmitgliedern) – erfolgt sei. Gem. § 26c Z 47 KStG 1988 seien offene Fünftehtel nur zu berücksichtigen, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim ursprünglichen Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte. Laut Richtlinienmeinung wäre eine Kaufpreisbeeinflussung möglich, wenn die Beteiligung innerhalb von 3 Jahren ab Erwerb in die Unternehmensgruppe einbezogen wurde (was hier gegeben sei).

Der Erwerb der beschwerdegegenständlichen Beteiligung an der APG, die in weiterer Folge gem. § 9 Abs 7 KStG 1988 abgeschrieben worden sei, sei durch eine Einbringung gem. Art III UmgrStG erfolgt. Da es sich um eine Einbringung von Deutschland nach Österreich gehandelt habe, sei der gemeine Wert gem. § 17 Abs 2 Z 3 UmgrStG angesetzt worden. Dieser sei durch ein Gutachten über den Unternehmenswert in der Höhe von € 72.802.000,00 nachgewiesen worden. Das Stammkapital der aufnehmenden Gesellschaft sei um € 29.145,00 erhöht, der Differenzbetrag auf den gemeinen Wert der Einlage laut Vertrag als Agio geleistet und einer Kapitalrücklage zugeführt worden. Für die Ermittlung des Firmenwertes sei der im Gutachten ermittelte Unternehmenswert von € 72.802.000,00 herangezogen, davon gem. § 9 Abs 7 KStG 1988 50 % angesetzt und jährlich 1/15 steuerlich abgeschrieben worden. Aus dem Gutachten

gehe nicht hervor, dass der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung in irgendeiner Weise einen Einfluss auf die Ermittlung des Unternehmenswertes und damit auf die Anschaffungskosten gehabt habe. Somit würden die Voraussetzungen für die weitere Geltendmachung der Firmenwertabschreibung nicht mehr vorliegen, da sich in diesem Fall der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises weder ausgewirkt hat noch sich auswirken konnte.

Mit Schreiben vom 04.12.2018 wurde von der BF eine Ergänzung zu den angeführten Beschwerden beim Finanzamt eingebracht. Zur Frage des Vertrauensschutzes bei Möglichkeit der Kaufpreisbeeinflussung (§ 26c Z 47 Satz 2 KStG 1988) wurde ausgeführt, dass in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage auf die ständige VfGH-Rechtsprechung verwiesen werde, nach der zwar kein grundsätzlicher Schutz auf den unveränderten Fortbestand einer Gesetzeslage existiere, sehr wohl aber eine Verpflichtung des Gesetzgebers zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse dahingehend bestehe, dass Steuerpflichtige durch abgabenrechtliche Normen zu Dispositionen veranlasst wurden, die durch eine spätere Gesetzgebung konterkariert würden. Der VfGH stelle dabei hinsichtlich des Vertrauensschutzes darauf ab, ob die gesetzliche Regelung an sich geeignet gewesen sei, unternehmerische Entscheidungen des Steuerpflichtigen zu beeinflussen und somit die Abschaffung der entsprechenden Regelung bei diesem zur Frustration von Aufwendungen führen konnte, die der Steuerpflichtige im Vertrauen auf den Fortbestand dieser Bestimmung getätigt habe. Der Gesetzestext des § 26c Z 47 Satz 2 KStG 1988 sehe den Vertrauensschutztatbestand dann als erfüllt, wenn sich die Firmenwertabschreibung als Steuervorteil auf den Kaufpreis auswirken „konnte“ und die Einbeziehung dieser Körperschaft spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolge, das im Kalenderjahr 2015 ende. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage habe der Kaufpreis durch den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung immer dann beeinflusst werden können, wenn der Erwerber bei Anschaffung der Beteiligung „zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zustehe“. Nur dann könne nach Ansicht des Gesetzgebers ein Vertrauenstatbestand geschaffen sein, weil der Erwerber nur in jenen Fällen den steuerlichen Vorteil in die Kaufpreiskalkulation einbeziehen werde, wenn er (zweifelsfrei) mit einer Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung rechne.

Dem Umstand, dass aus dem dem Wertansatz zugrunde gelegten Bewertungsgutachten nicht hervorgehe, dass der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung in irgendeiner Weise einen Einfluss auf die Ermittlung des Unternehmenswertes und damit auf die Anschaffungskosten gehabt habe, komme dabei keine Bedeutung zu. Es solle gerade nicht darauf ankommen, dass sich das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf einen steuerlichen Vorteil nachweislich im Kaufpreis manifestiert habe, was in vielen Fällen aufgrund mangelnder Detailunterlagen wohl auch nicht konkret nachweisbar wäre. Die angeführte

Übergangsregelung dürfe nicht darauf abstellen, dass die konkreten Auswirkungen der Firmenwertabschreibung auf den Kaufpreis durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden müssten. Beim Erwerb von Beteiligungen, die innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb in eine Gruppe einbezogen würden, werde dies nach den Gesetzesmaterialien „jedenfalls der Fall sein“. Auch nach Meinung der Verwaltung sei daher ein konkreter Nachweis der Auswirkungen auf die Kaufpreisberechnung explizit nicht notwendig, wenn die Beteiligung innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung in eine Unternehmensgruppe einbezogen würde.

Auch umgründungsbedingte Beteiligungsübertragungen hätten vor dem 01.03.2014 bei der übernehmenden Gesellschaft zu einer Firmenwertabschreibung gem. § 9 Abs 7 KStG 1988 berechtigt, soweit die Umgründung zur Verwirklichung eines qualifizierten Anschaffungsvorgangs geführt hätte. Einen qualifizierten Anschaffungsvorgang stellten im Anwendungsbereich des UmgrStG daher nur Übertragungen unter zivilrechtlicher Einzelrechtsnachfolge dar, wenn es dabei zu einem Einkauf in die stillen Reserven und in den Firmenwert gekommen sei. Anschaffungswirksam seien somit Einbringungen im Sinne des Art III UmgrStG, bei denen es zur Ausgabe von Anteilsrechten unter Berücksichtigung des tatsächlichen Unternehmenswerts (einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwerts) gekommen sei. Bei Ausübung der Aufwertungsoption sei somit regelmäßig von einem solchen anschaffungswirksamen Einkauf in die stillen Reserven und den Firmenwert auszugehen. Da der Bewertungsansatz der Beteiligung bei der übernehmenden Körperschaft gem. § 20 Abs 2 Z 1 UmgrStG auch für die Bewertung der Gegenleistungsanteile maßgebend sei, sei in weiterer Folge auch hier eine Beeinflussung der Gegenleistung durch den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung denkbar und müsse auch hinsichtlich einer Einbringung im Sinne des Art III UmgrStG angeschafften Beteiligung ein Fall des § 26c Z 47 Satz 2 KStG 1988 statuierten verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes vorliegen. Ergänzend sei festgehalten, dass aufgrund der Umstände des gegenständlichen Falles nicht nur abstrakt davon ausgegangen werden könne, dass der Erwerber im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs von einem Zustehen der Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2014 ausgegangen sei und sich der daraus resultierende Steuervorteil auf die Kaufpreisbemessung auswirken konnte, sondern seitens des Erwerbers vielmehr konkret die vertrauensgeschützte Annahme bestanden habe, durch die gewählte Vorgangsweise in den Genuss der Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2014 zu gelangen und der sich aus der antizipierten Firmenwertabschreibung ergebende Steuervorteil auf die Kaufpreisbemessung (im Sinne einer entsprechend höheren Bewertung der Gegenleistungsanteile in Folge der Ausübung der Aufwertungsoption hinsichtlich der eingebrachten Beteiligung) ausgewirkt habe. Gerade dem Umstand der angestrebten Firmenwertabschreibung sei es nämlich geschuldet gewesen, dass im Zuge der Einbringung vom bestehenden Aufwertungswahlrecht Gebrauch gemacht worden sei, obwohl dies auf Ebene des deutschen Einbringenden aufgrund der entsprechend höheren Bewertung der Gegenleistungsanteile einen Realisationstatbestand verwirklicht habe.

Mit Bescheid vom 22.01.2019 betreffend Feststellung Gruppenträger 2017 wurde vom Finanzamt die Firmenwertabschreibung gem. § 9 Abs 7 KStG 1988 nicht anerkannt, wobei in der Begründung auf die Feststellungen der Betriebsprüfung im Betriebsprüfungsbericht vom 29.06.2017 betreffend die Jahre 2010 – 2013 verwiesen wurde.

Seitens der BF wurde mit Schreiben vom 11.02.2019 Beschwerde gegen den angeführten Bescheid eingebracht, wobei in der Begründung dieselben Argumente wie in der Beschwerde betreffend die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2014 – 2016 bzw in der Beschwerdeergänzung vom 04.12.2018 vorgebracht wurden. Weiters wurde in der Beschwerde der Antrag gem. § 262 Abs 2 BAO auf Unterlassung einer Beschwerdeverentscheidung und Vorlage der Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten an das Bundesfinanzgericht gestellt. Am 09.05.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 01.12.2021 wurde vom Finanzamt für Großbetriebe eine Stellungnahme zur Beschwerdeergänzung vom 04.12.2018 eingebracht, worin ausgeführt wurde, dass die Firmenwertabschreibung gem. § 9 Abs 7 KStG 1988 grundsätzlich nicht zustehe.

Im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt sei der Erwerb des Eigentums an den Aktien des Gesamtkonzerns APAG gegen Kaufpreiszahlung nicht zeitgleich, sondern bereits vor dem Erwerb der Anteile an der inländischen Gesellschaft APG im Rahmen der Einbringung gem. Art III UmgrStG unter Anwendung des Aufwertungswahlrechtes gem. § 17 Abs 2 Z 1 UmgrStG erfolgt. Mit 29.12.2006 seien nach Eintritt der im „Agreement for the sale of all of the Shares in APAG“ (SPA) vom 20.9.2006 festgelegten Closing Conditions mit 19.12.2006, dem Vollzug der Closing Actions, insbesondere der Bezahlung des Kaufpreises und der Unterzeichnung des Share Assignment Agreements die Aktien der APAG an die NGHG übertragen worden. Als Wirksamkeitsdatum (Effective Date) sei der 31.12.2006 Ablauf 24:00 Uhr vereinbart worden.

Mit dem Closing am 29.12.2006 sei das Verpflichtungsgeschäft und damit der Unternehmenskaufvertrag dinglich vollzogen worden, somit das Verfügungsgeschäft erfolgt, wie dies auch im SPA vereinbart und definiert worden sei ("Closing shall mean completion (Vollzug) of this Agreement in accordance with § 6"). Mit diesem Tag seien die im Verfügungsgeschäft vom 20.9.2006 vereinbarten aufschiebenden Bedingungen (§ 5 SPA) und die Closing Actions (§ 6.2 SPA - insbesondere die wesentliche Kaufpreiszahlung, die Vorlage der ordnungsgemäßen Rücktrittserklärungen der geschäftsführenden Organe und der Abschluss des Share Assignment Agreements) erfüllt gewesen. Das vom Closing Date abweichend vereinbarte Effective Date mit Ablauf 31.12.2006, 24:00 Uhr sei der Stichtag auf dessen Basis die im SPA vereinbarten kaufpreisrelevanten Parameter bestimmt worden seien und wirtschaftlich die Rechte und Pflichten auf die Käuferin übergehen würden. Der Tag der

Erfüllung des Verpflichtungsgeschäftes werde durch das abweichend vereinbarte Effective Date nicht beeinflusst.

Im SPA seien umfangreiche Vereinbarungen getroffen worden, die bereits zwischen Signing und Closing die freie Verfügung der Verkäuferin über den Kaufgegenstand erheblich einschränken bzw. die Zustimmung der Käuferin erforderlich machen würden. Entsprechend der Bestimmungen des § 160 Abs 1 und § 161 Abs 1 BGB (für dieses Rechtsgeschäft sei laut SPA deutsches Recht anzuwenden) dürfe der Verkäufer, der einen Gegenstand unter einer aufschiebenden Bedingung übertrage, vorbehaltlich einer abweichenden Vereinbarung, das vom Eintritt der Bedingung abhängige Recht in der Schwebezeit nicht beeinträchtigen. Der Verkäufer sei in diesem Fall grundsätzlich gehalten, die formal bei ihm verbliebenen Rechte einschließlich des Stimmrechtes im Interesse des Erwerbers wahrzunehmen.

Im vorliegenden Fall würden aufeinanderfolgende Rechtsgeschäfte vorliegen, deren Abfolge sich aus den konkreten Vereinbarungen in den Verträgen ergebe. Der Verkauf von 100 % der Aktien der APAG, DE von der AAG, DE an die NGH, DE sei nicht von den übrigen Transaktionen abhängig. Das am 29.12.2006 geschlossene Rechtsgeschäft des Erwerbs der Anteile der NHG, AT durch die APAG, DE sei aufschiebend bedingt von der Wirksamkeit des Erwerbs der Aktien der APAG, DE durch die NGH, DE abhängig, während die Wirksamkeit des am 18.12.2006 geschlossenen Sacheinlage- und Einbringungsvertrags über die Einbringung der Anteile der APG, AT in die NHG, AT durch die APAMG, DE unter der aufschiebenden Bedingung stehe, dass das erstgenannte und das zweitgenannte Rechtsgeschäft wirksam geworden seien. Im Vertrag vom 29.12.2006 sei die aufschiebende Bedingung wörtlich in der Weise vereinbart, dass der Vertrag erst wirksam werde, wenn der Erwerb der Aktien an der APAG "wirksam geworden sei". Aus den getroffenen Vereinbarungen ergebe sich, dass die Rechtsfolgen der Rechtsgeschäfte in einer ganz bewusst gewählten logischen und somit auch zeitlichen Abfolge eintreten sollten.

Den Ausführungen der BF stehe auch die Tatsache entgegen, dass bereits im Jahresabschluss 2006 der NGH, veröffentlicht am 17.6.2008, die APAG (als NG, K) als verbundenes Unternehmen ausgewiesen werde und in den konsolidierten Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft, der NSCA, L einbezogen worden sei. Dem gegenüber seien die Anteile an der NHG, deren Erwerb am 29.12.2006 mit Wirksamkeit Ablauf 31.12.2006, 24:00 Uhr vereinbart worden sei, als Wertpapiere des Umlaufvermögens und erst im Jahresabschluss 2007 als verbundenes Unternehmen ausgewiesen worden. Zwar sei mit 12.5.2011 eine Berichtigung des Jahresabschlusses 2006 veröffentlicht worden, die jedoch lediglich aus dem Grund erfolgt wäre, um die Konsequenzen einer abweichenden steuerlichen Behandlung in Deutschland zu verhindern.

Aus § 18 Abs 1 Z 5 UmgrStG folge, dass § 14 Abs 2 UmgrStG bei der übernehmenden Körperschaft mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages, also mit 1.1.2007,

0:00 Uhr gelte. Zu diesem Zeitpunkt würden gem. § 20 Abs 1 Satz 1 UmgrStG auch neue Anteile an der übernehmenden Körperschaft als angeschafft gelten. Der Abgang des Einbringungsvermögens sei beim Einbringenden gem. § 14 Abs 2 UmgrStG mit Ablauf des Einbringungsstichtages (24:00 Uhr), der Zugang des Einbringungsvermögens bei der übernehmenden Körperschaft gem. § 18 Abs 1 Z 5 UmgrStG eine juristische Sekunde danach mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages (0:00 Uhr) anzunehmen. Zu diesem Zeitpunkt hätten aber das Konzernverhältnis bzw der beherrschende Einfluss bereits bestanden.

Hinsichtlich einer Anwendung der Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 2. Satz KStG 1988 sei auszuführen, dass bei Einlagen iSd § 6 Z 14 EStG 1988, die eine Anschaffung darstellen würden, kein Kaufpreis vorliege. Abhängig von der Interpretation des Kaufpreisbegriffes könnte eine Firmenwertabschreibung im Fall einer Aufwertungseinbringung etwa dann bejaht werden, wenn sich die Firmenwertabschreibung auf die Bewertung des eingebrachten Kapitalanteils und in der Folge auf das Ausmaß der Anteilsgewährung an den Einbringenden ausgewirkt habe. Vor diesem Hintergrund werde die Voraussetzung der abstrakten Beeinflussung der Höhe des Kaufpreises bzw der Gegenleistung dann erfüllt sein, wenn die Höhe der Gegenleistung das Ergebnis von unter fremdüblichen Bedingungen geführten Verhandlungen zwischen den Vertragspartnern sei.

Die Aufwertungseinbringung nach § 17 Abs 2 Z 1 Satz UmgrStG sehe ausschließlich den Ansatz des gemeinen Wertes vor. Der gemeine Wert sei mit einem Gutachten des Verkehrswertes zum 31.12.2006 ermittelt worden. Unter Berücksichtigung der Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen in Deutschland (IDW S1) sei die Discounted - Cashflow - Methode angewendet und das übertragene Unternehmen ausdrücklich unter stand-alone Annahme bewertet worden. Bei der Ermittlung des Verkehrswertes seien lediglich die KöSt-Belastung der Zukunftserträge des übertragenen Unternehmens, nicht aber etwaige steuerliche Vorteile auf Ebene des erwerbenden Unternehmens oder der Anteilsinhaber berücksichtigt worden. Eine, wenn auch nur abstrakte Beeinflussung der Gegenleistung im Sinne des VfGH G172/99 vom 3.3.2000 auf andere Weise sei mangels Kaufpreisverhandlungen ausgeschlossen. Der von der BF angeführte Vertrauensschaden, der sich aus der Aufwertung beim einbringenden (veräußernden) Unternehmen in Deutschland durch die Versteuerung der dort aufgedeckten stillen Reserven ergeben habe, betreffe nicht den Erwerber der Anteile in Österreich, sondern ausschließlich den deutschen Veräußerer der Anteile, der allerdings niemals in den Genuss der Firmenwertabschreibung gem. § 9 Abs 7 KStG 1988 kommen habe können. Unabhängig davon, dass gem. § 8b dKStG Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft grundsätzlich steuerfrei gestellt seien, werde vom Vertrauensschutz gem. § 26c Z 47 2. Satz KStG 1988 nach den ErlRV nicht der Veräußerer umfasst, sondern der Erwerber der Kapitalanteile, da nur dieser durch die Leistung einer im Vertrauen auf den steuerlichen Vorteil aus der Firmenwertabschreibung höheren Gegenleistung beim Wegfall derselben einen Vertrauensschaden erleide. Da die einbringende (veräußernde) APAMG und

nicht die übernehmende Gesellschaft die Kosten der Einbringung gem. Pkt. 6.5 des Einbringungsvertrages getragen habe, könne auch aus den Transaktionskosten der übernehmenden Gesellschaft kein Vertrauensschaden erwachsen sein.

Mit Schreiben vom 08.02.2022 wurde von der BF eine Gegenäußerung zum Schreiben der belangten Behörde vom 01.12.2021 erstattet und wie folgt ausgeführt:

Zur Frage des Anschaffungszeitpunktes bzw Vorliegen eines Fremderwerbs (§ 9 Abs 7 Satz 2 KStG 1988)

Nach der Judikatur des VwGH sei für die Auslegung des Konzernbegriffs in § 9 Abs 7 KStG 1988 - mangels spezialrechtlicher Definition - in Übereinstimmung mit der hM auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw § 115 GmbHG abzustellen (vgl. VwGH 31.1.2018, Ro 2016/15/0020 mwN), wobei letztere beiden Bestimmungen gleichlautende Formulierungen enthielten. Nach dem Konzerntatbestand des § 15 Abs 1 AktG bzw § 115 Abs 1 GmbHG liege ein Konzern dann vor, wenn „rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst“ seien, was im gegenständlichen Fall nicht erfüllt sei. Nach dem Konzerntatbestand des § 15 Abs 2 AktG bzw § 115 Abs 2 GmbHG liege ein Konzern weiters dann vor, wenn „ein rechtlich selbständiges Unternehmen auf Grund von Beteiligungen oder sonst unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens“ stehe.

Maßgeblichkeit einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise:

Beim Konzerntatbestand des § 15 Abs 2 AktG bzw § 115 Abs 2 GmbHG werde die erforderliche Abhängigkeit gesellschaftsrechtlich vermittelt. Der Bestimmung selbst liege daher eine zivilrechtliche und nicht eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde. Wenngleich im Ertragsteuerrecht grundsätzlich eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzustellen sei, müsse das Vorliegen eines (die Firmenwertabschreibung ausschließenden) Konzernverhältnisses im Sinne des § 15 Abs 2 AktG bzw § 115 Abs 2 GmbHG somit zivilrechtlich beurteilt werden.

Zivilrechtlich sei das Verpflichtungsgeschäft (Share Purchase Agreement) vom Verfügungsgeschäft (Share Assignment Agreement) zu unterscheiden. Während das Verpflichtungsgeschäft bereits am 20.9.2006 bedingt abgeschlossen worden sei, sei das für den dinglichen Eigentumsübergang betreffend die Aktien an der APAG maßgebliche Verfügungsgeschäft unzweifelhaft erst mit Ablauf des 31.12.2006 erfolgt (Punkt 1.1 des Share Assignment Agreements: „The Transferor hereby assigns the Shares to the Transferee with effect as of the Transfer Date“; Punkt 1.7 des Share Purchase Agreements: „Transfer Date shall mean the Effective Date if the Closing Date falls on or before 31 December 2006“ bzw

„Effective Date shall mean midnight at the end of 31 December 2006“). Auch aus dem gesamten Regelungsgefüge des Share Purchase Agreements bzw des Share Assignment Agreements ergebe sich zweifelsfrei, dass die Aktien zivilrechtlich nach dem übereinstimmenden objektiven Parteiwillen bis einschließlich Ende 31.12.2006, 24:00 Uhr der Verkäuferin und ab 1.1.2007, 0:00 Uhr der Käuferin zuzurechnen gewesen seien (vgl. zB Punkt 1.2 des Share Assignment Agreements: „The assignment of the Shares includes all rights and obligations attaching thereto on 1 January 2007, 0.00 hours, including the right to receive dividends for all financial years (Geschäftsjahre) of the Company beginning after the Effective Date“).

Zivilrechtlich seien Vertragsparteien im Rahmen der Privatautonomie frei, das für den Eigentumsübergang maßgebliche Datum festzulegen. In Folge der gegenständlich maßgeblichen Anknüpfung an den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw § 115 GmbHG und der diesem Konzernbegriff zugrundeliegenden zivilrechtlichen Betrachtungsweise sei das privatautonom festgelegte zivilrechtliche Übertragungsdatum auch für ertragsteuerliche Zwecke maßgeblich. Ein Konzernverhältnis sei daher unzweifelhaft erst ab 1.1.2007, 0:00 Uhr gegeben gewesen. Denn das wesentliche Element der Erfüllung des Verpflichtungsgeschäfts (Share Purchase Agreement) sei gerade die Übertragung der Aktien an der APAG an die Käuferin gewesen, wobei das diesbezügliche Verfügungsgeschäft (Share Assignment Agreement) unzweifelhaft erst mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.2006, 24:00 Uhr erfolgt sei. Dass die Erfüllung des Verpflichtungsgeschäfts bereits vor Übertragung der Aktien an der APAG erfolgt sei, könne nicht ernstlich angenommen werden. Auch aus der zitierten BFH-Entscheidung VIII R 28/02 vom 17.2.2004 lasse sich nichts Anderes ableiten, zumal nach dieser auf den „vertragsgemäßen Verlauf“ abzustellen sei und eben dieser vertragsgemäße Ablauf der gegenständlichen Transaktion eine Übertragung der Aktien an der APAG per Ablauf des 31.12.2006, 24:00 Uhr und nicht davor, vorgesehen habe.

Selbes Ergebnis auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise:

Die BF weise ergänzend darauf hin, dass sich an dieser Beurteilung nichts ändern würde, wenn das Vorliegen eines Konzernverhältnisses in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen wäre. Auch das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien an der APAG sei nämlich erst mit 1.1.2007, 0:00 Uhr auf die Käuferin übergegangen. So hatte die Verkäuferin etwa die seitens des veräußernden Konzerns bestehenden Ergebnisabführungs- und Steuerumlageverträge erst mit Wirksamkeit des Effektive Dates zu beenden (Punkt 4.2. SPA). Außerdem hätte die Verkäuferin bis zum 31.12.2006, 24:00 Uhr im Außenverhältnis noch rechtswirksam anderweitig über die transaktionsgegenständlichen Aktien an der APAG verfügen können. Dass sich die Verkäuferin dabei aufgrund des bereits abgeschlossenen Verpflichtungsgeschäfts gegenüber der Käuferin schadensersatzpflichtig gemacht hätte, wäre für die Rechtswirksamkeit solcher Verfügungen gegenüber Dritten unerheblich gewesen.

Wenn aber bis 31.12.2006, 24:00 Uhr die Ergebnisse der APAG noch dem veräußernden Konzern zugestanden sind, die APAG bis 31.12.2006, 24:00 Uhr noch der steuerlichen Organschaft des veräußernden Konzerns angehörte und die Verkäuferin bis 31.12.2006, 24:00 Uhr im Außenverhältnis auch noch anderweitig über die Aktien an der APAG verfügen hätte können, bleibe für eine Sichtweise dahingehend, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien an der APAG bereits vor diesem Zeitpunkt auf die Käuferin übergegangen sei, kein Raum.

Umgründungssteuerliche Rückwirkungsfiktion:

Am Befund, dass die Anschaffung der der Firmenwertabschreibung unterzogenen Anteile an der APG steuerlich zu einem Zeitpunkt stattgefunden habe, zu dem ein schädliches Konzernverhältnis noch nicht vorgelegen sei, könnten auch die Umstände nichts ändern, dass einerseits der betreffende Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 18.12.2006 zeitlich nach dem Share Purchase Agreement vom 20.9.2006 abgeschlossen worden und andererseits der Sacheinlage- und Einbringungsvertrag mit der Wirksamkeit des Erwerbs der Aktien an der APAG aufschiebend bedingt gewesen sei.

Zum einen habe im Zeitpunkt des Abschlusses des Sacheinlage- und Einbringungsvertrags vom 18.12.2006 mangels Abwicklung des Verfügungsgeschäfts betreffend die Übertragung der Aktien an der APAG noch keine konzernrechtliche Verbindung bestanden und seien die Parteien des Sacheinlage- und Einbringungsvertrags im Verhältnis zueinander noch echte Dritte gewesen. Zum anderen sei die Übertragung der der Firmenwertabschreibung unterzogenen Anteile an der APG ertragsteuerlich im Wege einer Einbringung gemäß Art III UmgrStG mit ertragsteuerlicher Wirkung auf den Einbringungsstichtag 31.12.2006, 24:00 Uhr erfolgt. Dass für den Fall der grundsätzlichen Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung auch im Falle von einbringungsbedingten Erwerben für die Feststellung des steuerlichen Anschaffungszeitpunkts auf den steuerlichen Einbringungsstichtag abzustellen sei (§ 13 Abs 1 Satz 1 UmgrStG: „Einbringungsstichtag ist der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll“), dürfte ebenso außer Frage stehen, wie der Umstand, dass Einbringungen Kraft rechtlicher Fiktion für ertragsteuerliche Zwecke auch auf einen bis zu 9 Monate vor der Unterfertigung des Einbringungsvertrags liegenden Einbringungsstichtag rückbezogen werden können (§ 13 Abs 1 Satz 2 UmgrStG) und daher für die Parteien des Sacheinlage- und Einbringungsvertrags sogar die Möglichkeit bestanden hätte, den Einbringungsstichtag mit einem weiter zurückliegenden Datum festzulegen, zu dem ein schädliches Konzernverhältnis unbestrittenerweise nicht bestanden habe.

Für das Vorliegen eines Konzernverhältnisses in Folge der Anschaffung der Aktien an der APAG sei auf den Eigentumsübergang abzustellen, während für die Frage des steuerlichen Anschaffungszeitpunktes der eingebrachten Anteile an der APG der Einbringungsstichtag maßgeblich sei, der im Rahmen des § 13 Abs 1 UmgrStG auch fiktiv auf einen Zeitpunkt

zurückbezogen werden könne, zudem zivilrechtlich eine Verbindung zwischen dem Übertragenden und der übernehmenden Körperschaft noch nicht bestanden habe (und zwar selbst dann, wenn die übernehmende Körperschaft zum Einbringungsstichtag zivilrechtlich noch nicht einmal existiert hätte).

Unmaßgeblichkeit der Darstellung im Jahresabschluss:

Der Frage der Darstellung der APAG als verbundenes Unternehmen bereits im Jahresabschluss 2006 der Käuferin könne schon dem Grunde nach keine Relevanz zukommen. Die Darstellung im Jahresabschluss habe nämlich für die gegenständlich relevante Frage, zu welchem Zeitpunkt ein Sachverhalt tatsächlich verwirklicht worden sei, unzweifelhaft keine Bedeutung, sondern habe sich die Bilanzierung umgekehrt nach den tatsächlichen Gegebenheiten zu richten. Im Übrigen sei der Jahresabschluss 2006 in weiterer Folge berichtigt worden.

Vergleichbarkeit mit VwGH Ro 2019/13/0018:

Der VwGH habe in dieser Entscheidung ausgeführt, dass der „enge zeitliche und inhaltliche Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Zielgesellschaft und dem restlichen Konzern [...] auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht zu einem Erwerb von einem aus der Sicht der Erwerberin konzernzugehörigen Unternehmen“ führe und selbst „der gleichzeitige Erwerb aller Konzerngesellschaften [...] immer noch eine fremdbezogene Anschaffung darstellen [würde], weil im Anschaffungszeitpunkt kein die Erwerberin einschließender Konzern im Sinne des § 15 AktG vorläge“. Eben letzteres sei gegenständlich der Fall, weil ein schädliches Konzernverhältnis nicht vor 1.1.2007, 0:00 Uhr, vorlag und spätestens zu diesem Zeitpunkt in Folge der Maßgeblichkeit des steuerlichen Einbringungsstichtags auch die steuerliche Anschaffung der Anteile an der APG erfolgt sei.

Zur Frage der Anwendbarkeit der Vertrauensschutzregelung („Kaufpreisbeeinflussung“; § 26c Z 47 Satz 2 KStG 1988):

Auch die Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG 1988, wonach offene Fünfzehntel aus Firmenwertabschreibungen von Beteiligungen, die vor dem 1.3.2014 angeschafft wurden, nur dann weiter zu berücksichtigen seien, „wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte und die Einbeziehung dieser Körperschaft in eine Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet“, sei im gegenständlichen Fall anzuwenden.

Anwendbarkeit auch bei Beteiligungserwerben durch Tausch:

Die Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG 1988 spreche einerseits (neutral) vom „Erwerb“ der Beteiligung und stelle sodann (dem Anschein nach spezifisch) auf die Bemessung des „Kaufpreises“ ab. Ungeachtet des Abstellens auf einen Kaufpreis werde die Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG 1988 tatsächlich bei sämtlichen entgeltlichen Erwerbsformen zur Anwendung kommen müssen. Dies ergebe sich spätestens bei verfassungskonformer Auslegung der Bestimmung aufgrund des Gleichheitssatzes (Art 7 B-VG) und des daraus abgeleiteten Sachlichkeitsgebots. Denn eine Auslegung dahingehend, dass die Bestimmung lediglich in Bezug auf Kaufvorgänge zur Anwendung kommen solle, bei denen als Gegenleistung für die erworbene Beteiligung die Zahlung eines Geldbetrages vereinbart worden sei, nicht aber auch in Bezug auf Tauschvorgänge, bei denen als Gegenleistung für die erworbene Beteiligung statt der Zahlung eines Geldbetrages die Übereignung sonstiger Wirtschaftsgüter vereinbart worden sei, wäre unzweifelhaft unsachlich und damit gleichheits- bzw verfassungswidrig, sei doch die wirtschaftliche Situation in beiden Fällen dieselbe und bestehe naturgemäß in beiden Fällen die Möglichkeit einer Auswirkung auf die Bemessung der Gegenleistung (vgl. zur Unsachlichkeit einer unterschiedlichen ertragsteuerrechtlichen Behandlung wirtschaftlich gleichartiger Sachverhalte etwa VfGH 19.3.1987, G 269/86 ua, VfSlg 11.316).

In verfassungskonformer Auslegung sei die Bestimmung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG 1988 daher neutral dahingehend zu lesen, dass „sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung der Gegenleistung auswirken konnte“. Wenn aber die Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG 1988 auch in Bezug auf Beteiligungserwerbe im Tauschwege zur Anwendung kommen könne, dann müsse dies auch für solche Beteiligungserwerbe gelten, die im Wege einer Einlage bzw Einbringung erfolgten, zumal die Einlage bzw Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine Körperschaft steuerlich unzweifelhaft als Tausch gelte (§ 6 Z 14 lit b EStG).

Möglichkeit der Beeinflussung der Gegenleistung:

In der gutachterlichen Stellungnahme zur Bewertung der der Firmenwertabschreibung unterzogenen Beteiligung sei ausdrücklich festgehalten worden, dass der „Anlass für die Unternehmensbewertung [...] eine geplante Sacheinlage [...] in eine österreichische Gesellschaft zum Verkehrswert“ sei (vgl. B, Gutachterliche Stellungnahme zum Unternehmenswert der APG zum 31.12.2006, erstellt am 20.12.2006). Die Sacheinlage sollte der organisatorischen Eingliederung der APG in den nunmehrigen T-Konzern dienen.

Aus der sodann unter Heranziehung des ermittelten Unternehmenswerts auch tatsächlich vorgenommenen Aufwertungseinbringung hätten sich aus steuerlicher Sicht folgende Konsequenzen ergeben: Zum einen sei es bei der einbringenden (veräußernden) Körperschaft in Deutschland zu einem steuerpflichtigen Realisationsvorgang gekommen. Zum anderen sei bei der übernehmenden (erwerbenden) Körperschaft in Bezug auf die übernommene

Beteiligung die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG 1988 aktiviert worden.

Dass die Intention der im Zuge der Einbringung vorgenommenen Aufwertung unter Ansatz des mittels gutachterlicher Stellungnahme ermittelten Verkehrswerts nicht darin gelegen sei, auf Ebene der einbringenden Körperschaft einen steuerpflichtigen Realisationsvorgang zu verwirklichen, sondern es sich dabei vielmehr um eine ungewünschte, aber in Kauf genommene Rechtsfolge handelte, dürfte keiner weiteren Erläuterungen bedürfen. Damit sei aber auch klar, dass in steuerlicher Hinsicht die tatsächliche Intention der Erstellung der gutachterlichen Stellungnahme und der darauf basierenden Aufwertungseinbringung unter Ansatz des Verkehrswerts nur darin gelegen sein könne, auf Ebene der übernehmenden Körperschaft in den Genuss einer Firmenwertabschreibung zu gelangen. Dadurch sei der geforderte konkrete Nachweis erbracht, dass die antizipierte Firmenwertabschreibung bei der Bemessung der Gegenleistung berücksichtigt worden sei. Der Umstand, dass die angestrebte Firmenwertabschreibung in der gutachterlichen Stellungnahme selbst nicht unmittelbar angesprochen worden sei, könne dem keinen Abbruch tun.

Für die Ansicht, dass „die Voraussetzung der abstrakten Beeinflussung der Höhe des Kaufpreises bzw. der Gegenleistung dann erfüllt sein“ werde, „wenn die Höhe der Gegenleistung das Ergebnis von unter fremdüblichen Bedingungen geführten Verhandlungen zwischen Vertragspartnern ist“ und eine „auch nur abstrakte Beeinflussung der Gegenleistung [...] im konkreten Fall [...] mangels Kaufpreisverhandlungen ausgeschlossen werden“ könne, würden sich weder in den Gesetzesmaterialien geschweige denn im Gesetzeswortlaut selbst auch nur die geringsten Anhaltspunkte finden.

Tatsächlich müsse für die Anwendung der Regelung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG 1988 nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut in sämtlichen Fällen (undifferenziert) genügen, dass sich „der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung“ beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung der Gegenleistung „auswirken konnte“. Dass letztere bloße Möglichkeit einer Auswirkung auf die Bemessung der Gegenleistung im beurteilungsgegenständlichen Fall bestanden habe, also die im Zuge der Einbringung vorgenommene Aufwertung auf den Verkehrswert zumindest möglicherweise zur Aktivierung der Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde, werde nicht ernstlich in Zweifel gezogen werden können.

Auf einen Nachweis darüber, dass sich der antizipierte steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung tatsächlich im Kaufpreis manifestiert habe (was in vielen Fällen schon aufgrund mangelnder Detailunterlagen nicht konkret nachweisbar sei; vgl. Lachmayer, RdW 2014, 231), komme es gerade nicht an (vgl. KStR 2013 Rz 1110a; Schlager/Titz, RWZ 2014, 71; Lachmayer, RdW 2014, 231; Stanek, ÖStZ 2014, 454; derselbe, ÖStZ 2015, 622).

Unmaßgeblichkeit des Vorliegens eines tatsächlichen Vertrauensschadens bei der Erwerberin:

Der legistische Hintergrund der Einführung der Bestimmung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG 1988 dürfte zwar im Vertrauensschutz gelegen sein, dies sei in der Bestimmung selbst aber nicht zum Ausdruck gekommen, sondern stelle diese lediglich neutral darauf ab, dass „sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte“. Ob dem Grunde nach tatsächlich und bei wem konkret bei (uneingeschränkter) Abschaffung der Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG 1988 ein Vertrauensschaden entstanden sei, könne bei Anwendung der Bestimmung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG 1988 keine Rolle spielen, zumal der letztlich maßgebliche Gesetzeswortlaut dafür keinerlei Anhaltspunkte enthalte. Selbst wenn man das Vorliegen eines Vertrauensschadens dem Grunde nach für maßgeblich erachten würde, sollte es aber nicht zwingend darauf ankommen, dass sich dieser Vertrauensschaden unmittelbar bei der Erwerberin manifestiert habe, sondern sollte es gerade bei einer Regelung, die lediglich im Rahmen der Gruppenbesteuerung vorgesehen gewesen sei, genügen, dass sich der Vertrauensschaden bei einem konzernial verbundenen Rechtsträger verwirklicht habe.

Schlussendlich wurden von der BF die in den Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide 2014 bis 2017 gestellten Anträge auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 BAO zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Im Jahr 2006 veräußerte die A Gruppe ihre Pharmasparte an die N Gruppe.

Im Jahr 2006 war die AAG (D) zu 100 % an der APAG (D) beteiligt. Die APAG (D) war wiederum zu 100 % an der APAMG (D) beteiligt. Alle diese Gesellschaften hatten ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland.

Die APAMG (D) war zu 100 % an der APG (Ö) mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich beteiligt.

Die NGHG (D) mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland war zu 100 % an der NHG (Ö) mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich beteiligt.

Mit Vertrag vom 20.09.2006 veräußerte die AAG (D) 100 % der Aktien der APAG (D) an die NGHG (D) mit Wirkung zum 31.12.2006.

Mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 18.12.2006 übertrug die APAMG (D) 100 % der Anteile an der APG, Ö, (später NPG, nunmehr TPG) an die aufnehmende Gesellschaft NHG (Ö) unter Anwendung des Art III UmgrStG gegen Gewährung von Kapitalanteilen unter Ansatz des gemeinen Wertes gem. § 17 Abs. 2 Z 3 UmgrStG.

Aufgrund des Erwerbes der 100% Beteiligung an der APG (Ö) in Form des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages vom 18.12.2006 erfolgte in der NHG (Ö) eine 15tel-Firmenwertabschreibung gem. § 9 Abs 7 KStG 1988. Die Firmenwertabschreibung wurde erstmals mit der Steuererklärung für das Jahr 2007 geltend gemacht.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 07.03.2011 erfolgte rückwirkend mit 31.12.2010 die „Downstream“-Verschmelzung der Muttergesellschaft NHG (Ö) auf ihre Tochtergesellschaft NAG (ab 2011 ***Bf1*** = BF).

Von der B Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wurde eine gutachterliche Stellungnahme zum Unternehmenswert der A Pharma GesmbH zum 31.12.2006 erstattet. Das Gutachten wurde entsprechend der Empfehlungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDV) unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtslage in Österreich erstellt. Die Bewertung der APG (Ö) wurde sowohl nach der Ertragswertmethode als auch nach der Discounted Cashflow-Methode durchgeführt, wobei im Gutachten lediglich die Discounted Cashflow-Methode dargestellt wurde. Im Gutachten wurde die APG (Ö) unter der „stand-alone“-Annahme bewertet. Die Körperschaftsteuerbelastung der Zukunftserträge des übertragenen Unternehmens wurde im Gutachten berücksichtigt. Andere steuerliche Auswirkungen, insbesondere die steuerlichen Auswirkungen einer Firmenwertabschreibung auf die eingebrachte Beteiligung bei der übernehmenden Körperschaft, wurden im Gutachten nicht berücksichtigt.

Die gutachterliche Ermittlung des Unternehmenswertes (einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes) der APG (Ö) ergab einen Marktwert der eingebrachten Anteile in Höhe von € 72,802.000,00. Das Stammkapital der aufnehmenden Gesellschaft NHG (Ö) wurde um € 29.145,00 erhöht. Der, das erhöhte Stammkapital übersteigende Teil dieser Einlage (unter Zugrundlegung des tatsächlichen Unternehmenswertes) in Höhe von € 72,772.855,00 wurde laut Vertrag als Agio geleistet und wurde in gleicher Höhe einer Kapitalrücklage zugeführt. Eine Zahlung in bar wurde nicht geleistet. Der die Stammkapitalerhöhung übersteigende Teil des Verkehrswertes wurde der Kapitalrücklage zugeführt.

Die Abschreibungsbasis für die Firmenwertabschreibung wurde gem. § 9 Abs 7 KStG 1988 durch Heranziehung von 50% der steuerlich maßgeblichen Anschaffungskosten (50% von € 72,802.000,00) ermittelt. Die daraus folgende steuerrelevante Abschreibung beträgt jährlich ein 15tel der Abschreibungsbasis von € 36,401.000,00 (somit € 2,426.733,34). Die Geltendmachung dieses steuerlichen Aufwandes erfolgte in der steuerlichen Mehr/Wenigerrechnung.

Zeitliche Abfolge der wesentlichen Transaktionen:

- 20.9.2006: Vertragsabschluss über den Kauf von 100 % der Anteile der APAG (D) durch die NGHG (D) von der AAG (D) mit Wirkung zum 31.12.2006, Tagesablauf 24:00 Uhr vorbehaltlich diverser Closing-Bedingungen:
 - Zustimmung durch die Kartellbehörden
 - Aufhebung von Ergebnisabführungs- und Steuerumlageverträgen sowie
 - Zustimmung durch die Aktionäre der AAG
- 18.12.2006: Abschluss des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages zwischen der APAMG (D) und der PDBG (Ö) = NHG (Ö)

Einbringungsgegenstand:

- o 100% Anteile der APG (Ö);

Einbringungsstichtag:

- o 31.12.2006, Tagesablauf 24:00 Uhr unter folgenden aufschiebenden Bedingungen:
 - Wirksamkeit des Erwerbes der APAG (D) Aktien durch die NGHG (D) und
 - Wirksamkeit der Übertragung und Abtretung des Geschäftsanteils der PDBG (= NHG, Ö) von der NGHG (D) an die APAG (D)
- 19.12.2006: Außerordentliche Hauptversammlung der AAG (D), Beschluss über den Verkauf der APAG (D)
- 29.12.2006: Closing betreffend den Kauf von 100 % der Aktien der APAG (D), Unterzeichnung des Share Transfer Agreement zwischen der AAG (D) und der NGHG (D) laut Vertrag vom 20.09.2006
- 29.12.2006: Unterzeichnung der notariellen Anteilsübertragung der Anteile der PDBG (NHG, Ö) von der NGHG (D) auf die APAG (D) mit 31.12.2006, Tagesablauf 24:00

- 29.12.2006: Unterzeichnung des Verkaufsvertrages der Anteile der PDBG (NHG, Ö) von der APAG (D) auf die APAMG (D) mit 01.01.2007, Tagesbeginn 0:00

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf den aktenkundigen Unterlagen und sind soweit nicht gesondert angeführt unstrittig.

Dass das laut Vertrag geleistete Agio nicht in bar bezahlt wurde, ergibt sich zweifelsfrei aus dem Schreiben der steuerlichen Vertretung der BF vom 22.09.2021.

Die Feststellung, dass in der gutachterlichen Stellungnahme der B Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vom 20.12.2006 zum Unternehmenswert der APG (Ö) zum 31.12.2006 nur die Körperschaftsteuerbelastung der Zukunftserträge des übertragenen Unternehmens berücksichtigt, andere steuerliche Auswirkungen, insbesondere die steuerlichen Auswirkungen einer Firmenwertabschreibung auf die eingebrachte Beteiligung bei der übernehmenden Körperschaft, jedoch nicht berücksichtigt wurden, lässt sich zweifelsfrei aus den Ausführungen der B Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im Gutachten schließen. Das Vorbringen der BF im Schreiben vom 08.02.2022, wonach die im Zuge der Einbringung vorgenommene Aufwertung auf den Verkehrswert zumindest möglicherweise zur Aktivierung der Firmenwertabschreibung vorgenommen worden sei, ist nicht geeignet, diese Feststellung zu entkräften.

Vor diesem Hintergrund können die unter Punkt 2 wiedergegebenen Sachverhaltsfeststellungen gem. § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zunächst ist festzuhalten, dass das Finanzamt für Großbetriebe gem. § 323b Abs 1 BAO an die Stelle des die angefochtenen Bescheide erlassenden Finanzamtes Linz getreten ist.

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs 1 BAO).

Zur Frage des Vorliegens eines Anschaffungsvorganges:

In seiner Entscheidung vom 17.12.2014 (VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126) führt der VwGH folgendes aus:

„Veräußerung ist die entgeltliche Übertragung des zivilrechtlichen oder auch wirtschaftlichen Eigentums des (Teil-)Betriebes oder Mitunternehmeranteiles in der Regel durch Verkauf, Tausch, Versteigerung, Enteignung, Übernahme der Betriebsschulden ohne andere Gegenleistung oder Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft gegen Ausgabe von Gesellschaftsrechten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 1998, 94/15/0129, VwSlg. 7294/F, mwN). Bei Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft besteht das Entgelt in der Gewährung von Gesellschaftsrechten (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 24 Tz 7).

Im Rahmen einer Einbringung nach Art. III UmgrStG kann eine Gewährung von neuen Anteilen u.a. dann unterbleiben, wenn der Einbringende (wie im vorliegenden Fall) Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft ist (§ 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG). In diesem Fall ist der nach den §§ 16 und 17 UmgrStG maßgebende Wert der Sacheinlage dem steuerlich maßgebenden Wert der bisherigen Anteile des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben (oder von ihm abzuschreiben; § 20 Abs 4 Z 1 UmgrStG). Auch insoweit ist von einer "Anschaffung" (vgl. Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch der Umgründungen, § 20 Tz 14) und damit auch von einer Veräußerung auszugehen. Auch bei einer Einbringung zu Buchwerten handelt es sich um einen Veräußerungsakt (vgl. Schwarzingen/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden³ Artikel III/8-1; Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, § 12 Tz 73; vgl. auch aaO § 14 Tz 4; Rabel, aaO, § 12 Tz 42; Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, Umgründungssteuergesetz⁴, § 12 Tz 19; Wiesner/Grabner/Wanke, § 4 EStG Anm. 194). § 24 Abs 7 EStG 1988 sieht dazu vor, dass ein Veräußerungsgewinn nicht zu ermitteln ist, soweit das UmgrStG eine Buchwertfortführung vorsieht; der Gesetzgeber setzt hiermit also voraus, dass der Umstand der Buchwertfortführung nichts daran ändert, dass ein Veräußerungstatbestand vorliegt, es entfällt lediglich die Ermittlung des Veräußerungsgewinns (vgl. hierzu auch das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 1998, 97/15/0197, mwN).“

Auch nach der Literatur stellen Einlagen iSd § 6 Z 14 EStG 1988 eine Anschaffung dar und konnten daher zu einer Firmenwertabschreibung berechtigen (vgl. Lachmayer, RdW 2014, 233; Urtz in Achatz/Kirchmayr, § 9 Rz 414; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, § 9 Tz 697; Hohenwarter/Staringer in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner, 422; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung, Praxiskommentar, K 319; Wiesner/Mayr, RdW 2004/445, 497 unter der Voraussetzung, dass eine Agiozahlung geleistet wurde).

Im beschwerdegegenständlichen Fall erfolgte eine Aufwertungseinbringung nach § 17 Abs 2 Z 1 Satz UmgrStG. Der, das erhöhte Stammkapital übersteigende Teil der Einlage (unter Zugrundlegung des tatsächlichen Unternehmenswertes) in Höhe von € 72,772.855,00 wurde laut Vertrag als Agio geleistet und in gleicher Höhe einer Kapitalrücklage zugeführt. Eine Zahlung in bar wurde nicht geleistet. Der die Stammkapitalerhöhung übersteigende Teil des Verkehrswertes wurde der Kapitalrücklage zugeführt.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich nach der oben angeführten Rechtsprechung des VwGH (VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126) zweifelsfrei, dass ein Anschaffungsvorgang vorliegt, der grundsätzlich zu einer Firmenwertabschreibung berechtigt hat.

Zur Frage des Vorliegens eines Fremderwerbes iSd § 9 Abs 7 KStG 1988:

§ 9 Abs 7 KStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34, lautet:

„(7) Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. 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), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen:

- *Als Firmenwert gilt der dem Beteiligungsausmaß entsprechende Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich stiller Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen und den steuerlich maßgebenden*

Anschaffungskosten, höchstens aber 50% dieser Anschaffungskosten. Der abzugsfähige Firmenwert ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.

- *Insoweit von den Anschaffungskosten einer Beteiligung steuerwirksame Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) vorgenommen worden sind, ist der Firmenwert im ersten Jahr der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe um den vollen Betrag der Teilwertabschreibung, saldiert mit erfolgten Zuschreibungen, zu kürzen. Offene Teilbeträge der Teilwertabschreibung sind unabhängig davon gem. § 12 Abs 3 Z 2 weiter zu berücksichtigen.*
- *Findet die Gruppenbildung erst nach dem Anschaffungsjahr statt, können jene Fünfzehntel abgesetzt werden, die ab dem Jahr des Wirksamwerdens der Unternehmensgruppe offen sind. Die Firmenwertabschreibung ist auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der Zugehörigkeit des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt.*
- *Ergibt sich auf Grund der Anschaffung der Beteiligung ein negativer Firmenwert, ist dieser im Sinne der vorstehenden Sätze gewinnerhöhend anzusetzen.*
- *Die steuerlich berücksichtigten Fünfzehntelbeträge vermindern oder erhöhen den steuerlich maßgeblichen Buchwert.*
- *Gehen Beteiligungen, auf die eine Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde, umgründungsbedingt unter oder werden sie zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet, sind abgesetzte Fünfzehntelbeträge zum Umgründungstichtag steuerwirksam nachzuerfassen, soweit der Nacherfassungsbetrag im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abgeschriebenen Beteiligung Deckung findet. Tritt an die Stelle der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung umgründungsbedingt die Beteiligung an einer übernehmenden Körperschaft, hat die Nacherfassung erst dann zu erfolgen, wenn die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft umgründungsbedingt untergeht.“*

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage dazu (451 BlgNR 22. GP 26) lauten wie folgt:

(...) „Andererseits soll im Interesse des Standortes Österreichs eine steuerliche Förderung der Gruppenbildung dadurch erreicht werden, dass abweichend vom allgemeinen Ertragsteuerrecht die Anschaffung der Beteiligung an einer inländischen gruppenfähigen Körperschaft der Anschaffung des von der erworbenen Körperschaft unterhaltenen Betriebes gleichgestellt wird. Auf Grund der Aufnahme dieser erworbenen betriebsführenden Körperschaft in eine neue oder schon bestehende Unternehmensgruppe soll es somit neben der Übernahme der laufenden Gewinne oder Verluste auch zu einer steuerwirksamen Firmenwertabschreibung kommen. 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. Da nur die Anschaffung der Beteiligung einer betriebsführenden Körperschaft zur Firmenwertabschreibung Anlass geben soll, ist die Anschaffung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Körperschaft auch dann von einer quotalen Firmenwertabschreibung ausgeschlossen, wenn diese Gesellschafterin einer betriebsführenden Körperschaft ist.“ (...)

Gem. § 9 Abs 7 KStG 1988 ist im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (ua) durch den Gruppenträger, ab Zugehörigkeit der angeschafften Körperschaft zur Unternehmensgruppe, beim Gruppenträger grundsätzlich eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen. Der nach § 9 Abs 7 KStG 1988 berechnete, abzugsfähige Firmenwert, ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.

§ 9 Abs 7 KStG 1988 schließt eine Firmenwertabschreibung jedoch allgemein aus, wenn die angeschaffte Beteiligung „unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter“ erworben wurde.

Laut der Entscheidung des VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0052 soll der Ausschluss der Firmenwertabschreibung im Falle eines so genannten Konzernerwerbes sicherstellen, dass nicht durch Beteiligungsverschiebungen im Konzern künstlich Firmenwerte generiert werden (vgl. RV 451 BlgNR 22. GP 26). Allerdings geht die Firmenwertabschreibung auch dann verloren, wenn eine Beteiligung zunächst "fremdbezogen" angeschafft wurde, im Anschluss aber innerhalb der Unternehmensgruppe veräußert worden ist (vgl. Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Tz 419, mit Hinweisen auf Lehrmeinungen, die die Regelung als überschießend betrachten; Hofstätter in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung, 263). Der Begriff der "Anschaffung" ist nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu verstehen; es kommt daher auf den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums (§ 24 BAO) an (vgl. Wiesner/Mayr, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 497; Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Tz 409).

In der Entscheidung des VwGH 06.07.2020, Ro 2019/13/0018 wird wie folgt ausgeführt:

„Die Firmenwertabschreibung im Sinne des § 9 Abs 7 KStG 1988 sowie der Fremdkapitalzinsenabzug bei Beteiligungserwerben gem. § 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.

.....

Im Revisionsfall erwarb die mitbeteiligte Partei unstrittig die Anteile an der Zielgesellschaft von einem im Erwerbszeitpunkt konzernfremden Unternehmen. Die Amtsrevision macht in dem Zusammenhang allerdings geltend, aus dem Kauf- und Abtretungsvertrag sei ersichtlich, dass der gesamte W-Konzern und nicht nur die Zielgesellschaft erworben werden sollte und damit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Anschaffung im Konzern stattgefunden habe.

Die Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 (KStR 2013), auf die sich die Amtsrevision dabei stützt, legen in Rz 1127 dar, dass ein Erwerb von einer konzernzugehörigen Körperschaft auch dann vorliege, wenn der einheitliche wirtschaftliche Vorgang des Erwerbs eines Konzerns rechtlich derart „aufgespalten“ wird, dass zunächst die inländischen Beteiligungen und erst danach die restlichen Konzerngesellschaften erworben werden.

Die Ansicht der KStR 2013 stößt in der Literatur überwiegend auf Ablehnung (vgl. etwa Puchner/Tüchler, SWK 2013, 651; Puchner/Ebenberger, taxlex 2019, 21 ff; sowie die Nachweise bei Twardosz, SWK 2018, 1521 ff und Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG2, § 9 Rz 108c f). Die Literaturstimmen begründen dies einerseits damit, dass der Ausschlussstatbestand im Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung erfüllt sein müsse, weil es auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ankomme. Bei einem „gestaffelten“ Konzernerwerb liege im Anschaffungszeitpunkt kein Erwerb im Konzern vor. Andererseits wird auf den Zweck des Gesetzes verwiesen, wonach unerwünschte Gestaltungen vermieden und nur solche von der Firmenwertabschreibung ausgenommen werden sollten.

Der Verwaltungsgerichtshof schließt sich diesen Literaturstimmen an. Der enge zeitliche und inhaltliche Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Zielgesellschaft und dem restlichen Konzern führt auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht zu einem Erwerb von einem aus der Sicht der Erwerberin konzernzugehörigen Unternehmen. Ob im Revisionsfall tatsächlich ein „gestaffelter“ Konzernerwerb stattgefunden hat, kann dahin gestellt bleiben. Auch der gleichzeitige Erwerb aller Konzerngesellschaften würde nämlich immer noch eine fremdbezogene Anschaffung darstellen, weil im Anschaffungszeitpunkt kein die Erwerberin einschließender Konzern im Sinne des § 15 AktG vorläge (vgl. zum Konzernbegriff im Rahmen des § 9 Abs 7 KStG 1988 VwGH 31.1.2018, Ro 2016/15/0020). Ein „schädlicher“ Konzernerwerb im Sinne des § 9 Abs 7 KStG 1988 liegt somit 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.

.....

Auch aus dem Zweck der Ausnahmebestimmung in § 9 Abs 7 und § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 ist nicht ersichtlich, dass eine Konstellation wie die revisionsgegenständliche in deren Anwendungsbereich fallen sollte. Aus den Erläuterungen 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. Im Revisionsfall wurde aber ein gesamter Konzern seitens der T Gruppe von der nicht finanziell verbundenen und auch keinen beherrschenden Einfluss ausübenden C Gruppe erworben. Es handelt sich dabei gerade nicht um eine Gestaltung, mit der zwecks Generierung von Firmenwertabschreibung und Fremdkapitalzinsenabzug Beteiligungen innerhalb eines schon bestehenden Konzerns verschoben werden. Im vorliegenden Fall liegt keine vom Gesetz verpönte „künstliche“ Generierung von Firmenwertabschreibung und Fremdfinanzierungszinsen vor, sondern der Erwerb eines dem Konzern der Erwerberin fremden Unternehmens, für den die streitgegenständlichen Begünstigungen nach dem Willen des Gesetzgebers zustehen sollen.“

Im gegenständlichen Fall ist mit dem zivilrechtlich vereinbarten Wirksamkeitszeitpunkt 31.12.2006, 24:00 Uhr das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien der APAG (D) an die NGHG (D) übergegangen. Dass die Übertragung der Aktien der APAG (D) an die NGHG (D) mit 31.12.2006, 24:00 Uhr wirksam wurde, entspricht dem beiderseitigen Parteiwillen, der in den angeführten Verträgen zum Ausdruck gebracht wurde.

Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums geht grundsätzlich mit der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums einher. Ein wie vom Finanzamt behauptetes Abweichen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum kann nur unter sehr engen Bedingungen angenommen werden. Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fallen zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum (bloß) dann auseinander, „wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann“ (vgl. VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153).

Im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt kann kein Auseinanderfallen zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum festgestellt werden, kamen der NHG (D) vor tatsächlichem Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums an den Aktien an der APAG (D) derartige Befugnisse nicht zu. Es kann nicht unterstellt werden, dass die Käufer vor zivilrechtlichem Eigentumserwerb die zu erwerbenden Anteile bereits etwa verpfänden oder weiterveräußern hätten können (vgl. in diesem Sinne auch VwGH 9.5.1989, 89/14/0033, wonach die Option auf den Erwerb des Geschäftsanteiles an einer GmbH für sich alleine kein wirtschaftliches Eigentum an diesem Anteil verschafft).

Mit Erfüllung aller Bedingungen waren auch die Voraussetzungen gegeben, dass der Sacheinlage- und Einbringungsvertrag zwischen der APAMG (D) und der PDBG (Ö) = NHG (Ö) zum vertraglich vereinbarten Einbringungsstichtag 31.12.2006, Tagesablauf 24:00 Uhr erfüllt wurde.

Wenn die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 01.12.2021 selbst ausführt, dass das vom Closing Date abweichend vereinbarte Effective Date mit Ablauf 31.12.2006, 24:00 Uhr der Stichtag sei auf dessen Basis die im SPA vereinbarten kaufpreisrelevanten Parameter bestimmt und wirtschaftlich Rechte und Pflichten auf den Käufer übergehen würden, so kann im Sinne der oben angeführten Rechtsprechung (VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153) das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien der APAG (D) nicht vor diesem Zeitpunkt übergegangen sein.

Der Umstand, dass aufgrund der im SPA getroffenen Vereinbarungen, die freie Verfügung der Verkäuferin eingeschränkt bzw die Zustimmung des Käufers bei bestimmten Geschäften erforderlich war, stellt kein Indiz für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums dar (vgl. BFG 26.08.2021, RV/4100568/2016).

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass zum 31.12.2006, 24:00 Uhr ein gleichzeitiger Erwerb aller Konzerngesellschaften stattgefunden hat und somit eine fremdbezogene Anschaffung vorliegt (VwGH vom 06.07.2020, Ro 2019/13/0018).

Eine weitere Auseinandersetzung mit den von der BF im Schreiben vom 08.02.2022 im Hinblick auf die Maßgeblichkeit einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise für das Vorliegen eines Konzerntatbestandes vorgebrachten Argumente erübrigt sich somit.

Selbst wenn man der Ansicht der belangten Behörde folgen würde, wonach der Erwerb der Aktien der APAG (D) durch die NGHG (D) bereits mit 29.12.2006 stattgefunden habe oder jedenfalls der Zugang des eingebrachten Vermögens bei der übernehmenden Körperschaft mit dem Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages (00:00 Uhr, eine juristische

Sekunde nach dem Abgang des Einbringungsvermögens beim Einbringenden) anzunehmen sei, ändert dies nichts an der Beurteilung als fremdbezogener Anschaffungsvorgang, da nach den Aussagen des VwGH auch bei einem gestaffelten Konzernerwerb im Anschaffungszeitpunkt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein Erwerb im Konzern vorliegt.

Darüber hinaus ergibt sich schon aus dem Zweck der Ausnahmebestimmung in § 9 Abs 7 KStG 1988, 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 06.07.2020, Ro 2019/13/0018). Im gegenständlichen Beschwerdefall wurde aber – gleich wie im der angeführten Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt – ein gesamter Konzern seitens der N Gruppe von der nicht finanziell verbundenen und auch keinen beherrschenden Einfluss ausübenden A Gruppe erworben. Es handelt sich somit nicht um eine Gestaltung, mit der zwecks Generierung von Firmenwertabschreibung und Fremdkapitalzinsenabzug Beteiligungen innerhalb eines schon bestehenden Konzerns verschoben werden. Im vorliegenden Fall liegt keine vom Gesetz verpönte „künstliche“ Generierung einer Firmenwertabschreibung vor, sondern der Erwerb eines dem Konzern der Erwerberin fremden Unternehmens.

Zur Frage des Vertrauensschutzes:

Durch das AbgÄG 2014, BGBl I 13/2014, in Kraft getreten mit 1.3.2014 (§ 26c Z 47 KStG 1988), erfolgte die Einschränkung, dass die Beteiligung vor dem 1.3.2014 angeschafft werden musste.

§ 9 Abs 7 KStG 1988 idF AbgÄG 2014 (BGBl I 2014/13) lautet auszugsweise:

*„Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs 4) **vor dem 1. März 2014** durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs 2), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen:*

....“

§ 26c Z 47 KStG 1988 lautet:

„§ 9 Abs 7 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 tritt mit 1. März 2014 in Kraft. Offene Fünfzehntel für Beteiligungen, die vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden, sind nur dann weiter zu berücksichtigen, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte und die Einbeziehung dieser Körperschaft in eine Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet.“

Die erläuternden Bemerkungen zu § 9 Abs 7 und § 26c Z 47 KStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 13/2014 lauten:

„Die Firmenwertabschreibung soll für Beteiligungen, die nach dem 28. Februar 2014 angeschafft werden, nicht mehr zustehen. Für vor dem 1. März 2014 angeschaffte Beteiligungen sollen aus Gründen des Vertrauensschutzes noch offene Fünfzehntel aus der Firmenwertabschreibung auch künftig geltend gemacht werden können, sofern die Einbeziehung dieser Körperschaft in die Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet. Nachdem der VfGH in mehreren Erkenntnissen (ua G 114/93, G 172/99, B 945/11) unter anderem ausgesprochen hat, dass ein Vertrauensschutztatbestand dann vorliegt, wenn man davon ausgehen kann, dass sich der steuerliche Vorteil im Kaufpreis auswirken konnte, wird in § 26c vorgesehen, dass für Beteiligungen, bei denen der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung den Kaufpreis beeinflussen konnte, die noch offenen Fünfzehntel weiterhin berücksichtigt werden müssen. Der Kaufpreis konnte durch den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung dann beeinflusst werden, wenn der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht. Nur dann wird eine Beeinflussung des Kaufpreises überhaupt abstrakt möglich und damit ein Vertrauenstatbestand geschaffen sein, weil der Erwerber nur in jenen Fällen den steuerlichen Vorteil in seine Kaufpreiskalkulation einbeziehen wird, wenn er (zweifelsfrei) mit einer Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung rechnet. Beim Erwerb von inländischen Beteiligungen, die innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb in eine Gruppe einbezogen wurden, wird dies jedenfalls der Fall sein.“

Die weitere Geltendmachung einer Firmenwertabschreibung für Zeiträume ab dem 1. März 2014 ist also davon abhängig, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte (§ 26c Z 47 KStG idF AbgÄG 2014).

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen wurden die Geschäftsanteile an der APG (Ö) im Wege eines Sacheinlage- und Einbringungsvertrages an die NHG (Ö) übertragen. Die Sacheinlage erfolgte gegen Gewährung von Kapitalanteilen (Kapitalerhöhung) und unter Ansatz des gemeinen Wertes gem. § 17 Abs 2 Z 1 UmgrStG (vgl. Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 18.12.2006). Das Stammkapital der NHG (Ö) wurde um € 29.145,00 erhöht, zudem wurde ein Agio iHv € 72.772.855,00 geleistet. Die erforderliche Kapitalerhöhung (plus Agio) wurde unter Berücksichtigung des tatsächlichen Unternehmenswertes (einschließlich stiller Reserven und eines Firmenwertes) festgesetzt. Eine Zahlung in bar wurde nicht geleistet. Der die Stammkapitalerhöhung übersteigende Teil des Verkehrswertes wurde der Kapitalrücklage zugeführt. Die gutachterliche Ermittlung des Unternehmenswertes (einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes) ergab einen Marktwert der eingebrachten Anteile in Höhe von € 72,802.000,00.

Nach der Literatur erscheint nach der Bestimmung des § 26c Z 47 KStG 1988 die generelle Weiterführbarkeit einer umgründungsbedingt entstandenen Firmenwertabschreibung auf Ebene der übernehmenden Körperschaft unklar. Abhängig von der Interpretation des Kaufpreisbegriffes könnte dies nach einer Literaturmeinung im Fall einer Aufwertungseinbringung aber etwa dann bejaht werden, wenn sich die Firmenwertabschreibung auf die Bewertung des eingebrachten Kapitalanteils und in der Folge auf das Ausmaß der Anteilsgewährung an den Einbringenden ausgewirkt hat (s. dazu Stanek, ÖStZ 2015, 624 ff). Nach anderer Meinung wird die Geltendmachung bzw. Weiterführung der Firmenwertabschreibung nach dieser Bestimmung ausgeschlossen sein, da ein allfälliger Vorteil aus einer einbringungsbedingt entstandenen Firmenwertabschreibung auf Seiten des Einbringenden regelmäßig keinen Einfluss auf die (umgründungsbedingt neu geregelten) relativen Beteiligungsverhältnisse an der übernehmenden Gesellschaft haben wird. Eine Weitergeltung der Fünfzehntelabschreibungen sollte aber jedenfalls dann möglich sein, wenn konkret nachgewiesen wird, dass der Firmenwert bei der Bemessung der Gegenleistung entsprechend berücksichtigt wurde (vgl. idZ Lachmayer, RdW 2014, 233 zur Einlage).

Laut Vorbringen der BF im Schreiben vom 04.12.2018 habe der Erwerber mit der Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung gerechnet und der steuerliche Vorteil der Firmenwertabschreibung habe sich auf die „Kaufpreisbemessung“ im Sinne einer entsprechen höheren Bewertung der Gegenleistungsanteile in Folge der Ausübung der Aufwertungsoption hinsichtlich der eingebrachten Beteiligung ausgewirkt.

Die BF war vom Bundesfinanzgericht aufgefordert worden, einen Nachweis zu erbringen, dass sich der Firmenwert bei der Bemessung der Gegenleistung entsprechend ausgewirkt hat.

Seitens der BF wurde daraufhin im Schreiben vom 08.02.2022 vorgebracht, dass Anlass des Unternehmensbewertungsgutachtens eine geplante Sacheinlage in eine österreichische Gesellschaft zum Verkehrswert, im Konkreten der organisatorischen Eingliederung der APG (Ö) in den nunmehrigen T Konzern, gewesen sei. Die tatsächliche Intention der Erstellung der gutachterlichen Stellungnahme und der darauf basierenden Aufwertungseinbringung unter Ansatz des Verkehrswertes habe darin gelegen, auf Ebene der übernehmenden Körperschaft in den Genuss einer Firmenwertabschreibung zu gelangen. Dies sei der Nachweis, dass die antizipierte Firmenwertabschreibung bei der Bemessung der Gegenleistung berücksichtigt worden sei. Für die Anwendbarkeit der Regelung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG 1988 müsse es nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut in sämtlichen Fällen (undifferenziert) genügen, dass sich „der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung“ auf die Bemessung der Gegenleistung „auswirken konnte“. Dass die bloße Möglichkeit einer Auswirkung auf die Bemessung der Gegenleistung, also, dass die im Zuge der Einbringung vorgenommene Aufwertung auf den Verkehrswert zumindest möglicherweise zur Aktivierung der Firmenwertabschreibung vorgenommen worden sei, im gegenständlichen Beschwerdefall bestanden habe, könne nicht in Zweifel gezogen werden.

In rechtlicher Hinsicht ist zum Vorbringen der BF auszuführen, dass gem. § 20 Abs 2 UmgrStG für die Bewertung der Anteile und der sonstigen Gegenleistung im Sinne des Abs 1 Folgendes gilt:

„1. Im Falle der Gewährung von Anteilen im Sinne des § 19 Abs 1 und Abs 2 Z 1 und 2 gilt der nach den §§ 16 und 17 maßgebende Wert der Sacheinlage als deren Anschaffungskosten.“

Der Einbringende kann gem. § 16 Abs 3 UmgrStG zwischen dem Ansatz der Buchwerte und der gemeinen Werte hinsichtlich des Einbringungsvermögens wählen, der Ansatz eines Zwischenwertes ist nicht zulässig (Huber in W/Z/H/K ⁵ § 16 Rz 66). Die Option wird durch Ansatz des gemeinen Wertes in der Einbringungsbilanz ausgeübt, der Wertansatz ist für die übernehmende Körperschaft (§ 18 Abs 2 UmgrStG) und für die Bewertung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft (§ 20 Abs 2 UmgrStG) maßgebend. Bei der Aufwertungseinbringung erfolgt der Ansatz des Einbringungsvermögens nach Maßgabe des § 16 mit dem Fremdvergleichswert oder dem gemeinen Wert. Das sich daraus ergebende Einbringungskapital laut Einbringungsbilanz legt den Eingangswert bei der übernehmenden Körperschaft und die Anschaffungskosten der Gegenleistung beim Einbringenden fest (Kofler, UmgrStG ¹⁰, § 20, Rz 8).

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass sich die Rechtsfolgen betreffend die einbringende deutsche Gesellschaft (APAMG (D)) nicht nach dem inländischen UmgrStG richten, sondern nach den entsprechenden deutschen steuerlichen Regelungen.

Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall die Sacheinlage gegen Gewährung von Kapitalanteilen (Kapitalerhöhung) unter Ansatz des gemeinen Wertes gem. § 17 Abs 2 Z 1 UmgrStG erfolgt ist, kann keine höhere Bewertung der Gegenleistungsanteile nach sich ziehen. Die Schätzung des gemeinen Wertes erfolgt mittels einer Unternehmensbewertung. Grundsätzlich erfolgt die Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswertes nach den Vorgaben des Fachgutachtens KFS/BW 1 des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

Wie unter Punkt 2 festgestellt wurde, wurde der Unternehmenswert der APG (Ö) mit einem Gutachten zum 31.12.2006 ermittelt. In diesem Gutachten wurde die APG (Ö) unter der „stand-alone“-Annahme bewertet und der Verkehrswert unter Berücksichtigung der Körperschaftsteuerbelastung der Zukunftserträge des übertragenen Unternehmens ermittelt, andere steuerliche Auswirkungen, insbesondere solche bei der übernehmenden Körperschaft, im Gutachten aber nicht berücksichtigt.

Aus dem gemeinen Wert des Einbringungsvermögens ergibt sich wie schon angeführt das Einbringungskapital laut Einbringungsbilanz, welches den Eingangswert bei der übernehmenden Gesellschaft (= der Erwerber) und die Anschaffungskosten der Gegenleistung beim Einbringenden (Gegenleistungsanteile) festlegt. Die Vertragsparteien sind an diesen Wertansatz gebunden, man kann sich den „Kaufpreis“ nicht ausmachen und liegen auch keine gegensätzlichen Interessen vor.

Der steuerliche Vorteil aus der Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung kann daher keine Auswirkungen auf die im Rahmen einer Unternehmensbewertung erfolgte Schätzung des gemeinen Wertes nach sich ziehen, da es sich dabei um einen objektiven Unternehmenswert handelt.

Der Erwerber, im gegenständlichen Fall die übernehmende Körperschaft, konnte bei Erwerb der Beteiligung somit nicht zweifelsfrei davon ausgehen, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht, da sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung nicht auf die Ermittlung des objektiven Unternehmenswertes auswirken konnte, somit auch keine abstrakte Beeinflussung der Gegenleistung möglich war.

Selbst wenn man den Literaturmeinungen, wonach eine Weitergeltung der Fünfzehntelabschreibungen dann möglich sein sollte, wenn konkret nachgewiesen werde, dass der Firmenwert bei der Bemessung der Gegenleistung entsprechend berücksichtigt worden sei, folgen würde, würde man im beschwerdegegenständlichen Fall zu keinem anderen Ergebnis kommen. Mit dem oben angeführten Vorbringen der BF, wonach die im Zuge der Einbringung vorgenommene Aufwertung auf den Verkehrswert zumindest möglicherweise zur Aktivierung der Firmenwertabschreibung vorgenommen worden sei und sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung auf die Bemessung der Gegenleistung auswirken konnte, kann der geforderte Nachweis nicht erbracht werden. Warum die Ausübung der Aufwertungsoption, somit die Ausübung eines Wahlrechtes, eine Erhöhung des Wertes der Gegenleistungsanteile, sprich eine Erhöhung des gemeinen Wertes des Einbringungsvermögens, nach sich ziehen soll, ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich.

Laut Vorbringen der BF vom 08.02.2022 solle es nicht zwingend darauf ankommen, dass – wenn man das Vorliegen eines Vertrauensschadens dem Grund nach für maßgeblich halten würde – sich dieser Vertrauensschaden unmittelbar bei der Erwerberin manifestiert habe, sondern es sollte genügen, dass sich der Vertrauensschaden bei einem konzernial verbundenen Rechtsträger verwirklicht habe.

Dem ist entgegenzuhalten, dass § 26c Z 47 KStG 1988 darauf abstellt, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte. Auch in den erläuternden Bemerkungen zu § 26c Z 47 KStG 1988 wird ausgeführt, dass der Kaufpreis durch den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung dann beeinflusst werden konnte, wenn der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für dies Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht. Auch daraus erhellt sich, dass die Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG 1988 nicht auf irgendeinen konzernial verbundenen Rechtsträger, sondern unmittelbar auf den konkreten Erwerber abstellt.

Aufgrund des expliziten Abstellens auf eine mögliche Kaufpreisbeeinflussung in § 26c Z 47 KStG 1988 – umgelegt für den Beschwerdefall auf die Möglichkeit, dass der Firmenwert bei der Bemessung der Gegenleistung entsprechend berücksichtigt wurde – ist nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes die Weiterführbarkeit der im gegenständlichen Fall umgründungsbedingt entstandenen Firmenwertabschreibung auf Ebene der übernehmenden Körperschaft für Zeiträume ab dem 1. März 2014 aus den oben angeführten Gründen ausgeschlossen.

Die Weiterführung der Firmenwertabschreibung für Zeiträume ab dem 1. März 2014 ist nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes aber schon deshalb nicht zulässig, da im beschwerdegegenständlichen Fall zwar laut Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 18.12.2006 der das erhöhte Stammkapital übersteigende Teil dieser Einlage in Höhe von € 72.772.855,00 als Agio zu leisten war, jedoch keine Zahlung in bar geleistet, sondern der die Stammkapitalerhöhung übersteigende Teil des Verkehrswertes der Kapitalrücklage zugeführt worden ist.

Das Bundesfinanzgericht hat (siehe obige Ausführungen) das Vorliegen eines Anschaffungstatbestandes bejaht, jedoch wird dies in der Literatur auch anders gesehen (vgl. etwa Wiesner/Mayr, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/445). Folgerichtig hat der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung, im Beschwerdefall die übernehmende Körperschaft, nicht zweifelsfrei davon ausgehen können, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht.

Es besteht auch kein Grund an der Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 26c Z 47 KStG 1988 zu zweifeln, da – wie von der BF im Schreiben vom 08.02.2022 vorgebracht wird – die Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG 1988 dahingehend zu verstehen ist, dass diese bei sämtlichen entgeltlichen Erwerbsformen, somit auch auf Beteiligungserwerbe im Tauschwege zur Anwendung kommen kann. Eine grundsätzliche Anwendbarkeit ist auch für Beteiligungserwerbe, die im Wege einer Einlage oder Einbringung erfolgen, gegeben, dies aber immer unter der einschränkenden Voraussetzung, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung der Gegenleistung auswirken konnte.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs 4 B-VG). Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Auslegung des § 26c Z 47 KStG 1988, insbesondere zur Anwendbarkeit des Vertrauensschutzes im Zusammenhang mit einer umgründungsbedingt entstandenen Firmenwertabschreibung auf Ebene der übernehmenden Körperschaft für Zeiträume ab 1. März 2014, fehlt.

Die Revision gegen dieses Erkenntnis an den Verwaltungsgerichtshof ist daher zulässig.

Linz, am 7. März 2022