

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden MMag. Gerald Erwin Ehgartner, die Richterinnen Mag. Judith Herdin-Winter sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Heinrich Witetschka und Mag. Harald Zeller in der Beschwerdesache ****bf Holding-GmbH****, vertreten durch Grant Thornton Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Gertrude-Fröhlich-Sandner-Straße 1 Tür 13, 1100 Wien, über

- die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung vom 28.3.2013 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger (FGT) 2011 vom 21.2.2013,
- die Beschwerde vom 10.6.2015 betreffend FGT 2012 vom 15.5.2015 und Körperschaftsteuerbescheid Gruppe (KSt Gruppe) 2012 vom 15.5.2015,
- die Beschwerde vom 10.6.2015 betreffend FGT 2013 vom 20.5.2015 und KSt Gruppe 2013 vom 20.5.2015,
- die Beschwerde vom 18.12.2017 betreffend Bescheid über Aufhebung nach § 299 BAO des FGT 2015 vom 24.11.2017 sowie gegen den Bescheid betreffend FGT 2015 vom 24.11.2017,
- die Beschwerde vom 18.12.2017 betreffend FGT 2016 vom 24.11.2017 und KSt Gruppe 2016 vom 24.11.2017,
- die Beschwerde vom 18.12.2017 betreffend Bescheid über die Aufhebung nach § 299 des FGT 2014 vom 24.11.2017 sowie gegen den Bescheid betreffend FGT 2014 vom 24.11.2017,
- die Beschwerde vom 30.10.2018 betreffend KSt Gruppe 2014 vom 12.10.2018,
- die Beschwerde vom 12.11.2019 betreffend FGT 2017 vom 16.10.2019 sowie
- die Beschwerde vom 4.3.2020 betreffend FGT 2018 vom 17.2.2020,

alle Bescheide erlassen vom Finanzamt Wien 4/5/10 (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12.4.2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Asli Özdemir zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird, soweit sie sich gegen die Aufhebungsbescheide nach § 299 BAO für die Jahre 2014 und 2015 richten, Folge gegeben. Die Bescheide werden gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.

II. Den Beschwerden wird auch, soweit sie sich gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2011 bis 2013 und 2016 bis 2018 richten, Folge gegeben. Die Bescheide werden derart abgeändert, dass die beantragte Firmenwertabschreibung in Höhe von jeweils EUR 20.000,00 ergebnismindernd zu berücksichtigen ist. Die Bemessungsgrundlagen sind Punkt 3.3 der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. Es wird der Beschluss gefasst: Soweit sich die Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe für die Jahre 2012 und 2013 richten, werden die Beschwerden gemäß § 261 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.

IV. Es wird der weitere Beschluss gefasst: Soweit sich die Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2014 und 2015 richten, werden die Beschwerden gemäß § 261 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.

V. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Streitgegenständlich war die Frage, ob eine vorgenommene Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 KStG rechtmäßig erfolgte oder sie aufgrund fehlender Fremdbezogenheit der Beteiligungsanschaffung als unzulässig zu qualifizieren war.

Die Beschwerdeführerin („****“, in der Folge: „*bf Holding-GmbH*“) erwarb im Jahr 2010 sämtliche Anteile an der „****“ (in der Folge: „*Tochter-GmbH*“). Der Erwerb erfolgte einerseits im Wege einer durchgeführten Kapitalerhöhung bei der Tochter-GmbH iHv EUR 12.200,00, die zur Gänze von der (damit neu einsteigenden) *bf Holding-GmbH* übernommen wurde (samt Leistung eines Agios iHv EUR 587.800,00; dadurch erworbener Anteil an der Tochter-GmbH: 25%) und andererseits im Wege einer Einbringung der restlichen Anteile an der Tochter-GmbH in die *bf Holding-GmbH*.

In der Folge bildete die *bf Holding-GmbH* (als Gruppenträgerin) mit der Tochter-GmbH (als Gruppenmitglied) ab der Veranlagung 2011 eine Unternehmensgruppe nach § 9 KStG. Für die streitgegenständlichen Jahre 2011 bis 2018 machte die *bf Holding-GmbH* eine Firmenwertabschreibung iHv EUR 20.000,00/Jahr geltend.

Von Seiten der belangten Behörde wurde die beantragte Firmenwertabschreibung nicht zugelassen. In den diesbezüglich erlassenen Bescheiden (Feststellungsbescheide Gruppenträger, Bescheide nach § 299 BAO sowie Körperschaftsteuerbescheide Gruppe) verwies das Finanzamt begründend auf den Gruppenerlass (mittlerweile KStR 2013 Rz 1124 ff)

und führte dazu im Wesentlichen aus, dass die Firmenwertabschreibung ausgeschlossen sei, wenn die Beteiligung von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben worden sei. Die beiden Geschäftsführer der bf Holding GmbH seien auch Geschäftsführer des Gruppenmitglieds Tochter-GmbH und bei beiden Gesellschaften zu mehr als 20% beteiligt gewesen. Die bf Holding GmbH und die Tochter-GmbH hätten im Erwerbszeitpunkt durch die bf Holding GmbH als Konzern iSd § 15 Abs 2 AktG gegolten.

Mittels eingebrachter Bescheidbeschwerden entgegnete die bf Holding GmbH im Wesentlichen, dass der Sachverhalt, der zur Geltendmachung der Firmenwertabschreibung führte, durch die Abgabenbehörde unrichtig erhoben worden sei. Tatsächlich sei hinsichtlich der Tochter-GmbH in einer ao Generalversammlung im Dezember 2010 eine Kapitalerhöhung iHv EUR 12.200,00 beschlossen worden. Die Kapitalerhöhung sei durch die bf Holding GmbH übernommen worden und diese habe auch ein Agio iHv EUR 587.800,00 geleistet. Die Anschaffungskosten für die Beteiligung an der Tochter-GmbH hätten somit bei der Holding GmbH EUR 600.000,00 betragen.

Vor der Kapitalerhöhung seien die Gesellschafter Dr. **T** und Dr. **W** je zu 50% (somit insgesamt zu 100%) an der Tochter-GmbH beteiligt gewesen, danach nur mehr zu insgesamt 75% und die bf Holding GmbH zu 25%. Nach Durchführung der Kapitalerhöhung hätten Dr. **T** und Dr. **W** gemäß Art III UmgrStG mit Einbringungsvertrag vom selben Tag ihre Geschäftsanteile an der Tochter-GmbH in die bf Holding-GmbH eingebracht. Seit der Einbringung halte die bf Holding GmbH somit 100% an der Tochter-GmbH.

Es habe sich, so das Beschwerdevorbringen, um den Einstieg eines fremden Gesellschafters bei der Tochter-GmbH und nicht, wie in den Bescheidbegründungen ausgeführt, um den Erwerb der Anteile durch einen, einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter gehandelt. Eine Konzernstruktur sei erst durch die vorgenannte Einbringung hergestellt worden.

In den abweisenden Beschwerdevorentscheidungen verwies die belangte Behörde im Wesentlichen auf das Erkenntnis des VwGH vom 31.1.2018, Ro 2016/15/0020, und führte aus, dass die Einschränkung der Firmenwertabschreibung greife, sobald ein Konzernverhältnis zwischen Verkäuferin und Käuferin bestehe. Ein beherrschender Einfluss gehe hinsichtlich des Personenkreises über den aktienrechtlichen Konzernbegriff hinaus und erfasse alle Gesellschafter, die an einer Körperschaft konzernartig beteiligt seien und einen beherrschenden Einfluss ausübten. Im gegenständlichen Fall habe sich eine Beteiligung der Gesellschafter Dr. **T** und Dr. **W** an der Holding GmbH ab Wirksamkeit der Umgründung von gesamt 66,67% ergeben. Unmittelbar vor der Umgründung habe eine Beteiligung der benannten Personen an der Tochter-GmbH im Ausmaß von gesamt 75% bestanden, ab Wirksamkeit der Umgründung eine Beteiligung der Holding GmbH an der Tochter-GmbH zu 100%. In wirtschaftlicher Betrachtung sei dem Beteiligungserwerb an der

Tochter-GmbH ein einheitlicher Vorgang zugrunde gelegen, weitgehende Einflussmöglichkeiten über beide Gesellschaften hätten bestanden.

Schließlich wurde von Seiten der belangten Behörde auch das grundsätzliche Vorliegen eines tatbestandmäßigen Anschaffungsvorgangs in Zweifel gezogen, dann aber wieder relativiert. Einlagen seien für die Firmenwertabschreibung, so die belangte Behörde, nur dann relevant, wenn aufgrund eines tatsächlich erbrachten Agios ein Einkauf in die stillen Reserven und in den Firmenwert gegeben sei. Es liege gegenständlich zwar eine Kapitalerhöhung aufgrund der Leistung eines Agios vor, dass eine Kapitalerhöhung durchgeführt wurde, schließe jedoch die Beurteilung eines beherrschenden Einflusses nicht aus.

Mit Bericht vom 16.12.2022 wurden die gegenständlichen Beschwerden infolge eingebrachter Vorlageanträge dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Im Rahmen der am 12.4.2022 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde zunächst erörtert, dass Beschwerden gegen die abgeleiteten Bescheide (Körperschaftsteuerbescheide Gruppe) im gegenständlichen Fall gemäß § 252 als unbegründet abzuweisen wären. Die Beschwerdeführerin gab daraufhin die bestimmte Erklärung ab, die Beschwerden um diesen Beschwerdepunkt (Anfechtung der Bescheide betreffend KSt Gruppe für die Jahre 2012 und 2013) einzuschränken bzw die Beschwerden insoweit zurück zu nehmen.

Weiter wurden die Parteien von Seiten des Gerichts darauf hingewiesen, dass die ergangenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer Gruppe für die Jahre 2014 und 2016 zwar mittels Bescheidbeschwerde angefochten wurden, die Beschwerden auch dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurden, aber diesbezüglich noch keine Beschwerdeentscheidungen erlassen wurden. Die Parteien wurden vom Bundesfinanzgericht somit gemäß § 281a BAO formlos darüber in Kenntnis gesetzt, dass es zur Auffassung gelangte, dass diesbezüglich noch Beschwerdeentscheidungen zu erlassen seien. Gegen die zuvor auch angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide Gruppe für die Jahre 2017 und 2018, über die im Rahmen von Beschwerdeentscheidungen abgesprochen wurde, wurden keine Vorlageanträge eingebracht. Das Bundesfinanzgericht hatte sich somit damit nicht zu befassen.

Zur inhaltlichen Frage, ob gegenständlich eine fremdbezogene Anschaffung iSd § 9 Abs 7 KStG vorlag, wurde erörtert, dass im Anschaffungszeitpunkt weder ein Konzernverhältnis zwischen der bf Holding-GmbH und der Tochter-GmbH vorgelegen, noch die beiden Gesellschaften unmittelbar oder mittelbar von demselben Gesellschafter beherrscht worden seien. Von Seiten des Bundesfinanzgerichtes erfolgte diesbezüglich der Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 6.7.2020, Ro 2019/13/0018: Demnach müsse der Ausschlusstatbestand (also die Konzernzugehörigkeit oder der Erwerb von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter) im Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung erfüllt sein, weil es auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ankomme.

Von der belangten Behörde wurde diesbezüglich vorgetragen, dass der festgelegte Einbringungsstichtag der 16.12.2010 gewesen sei, so wie auch in der Meldung der Einbringung angeführt. Das Vermögen sei daher mit 17.12.2010 übergegangen. Ab 17.12.2010 wäre die bf Holding-GmbH somit Gesellschafterin der Tochter-GmbH gewesen. Der Beteiligungserwerb im Rahmen der Kapitalerhöhung sei hingegen erst danach, mit der Eintragung der Kapitalerhöhung in das Firmenbuch, somit mit 30.12.2010, erfolgt.

Die Beschwerdeführerin stellte dem im Wesentlichen gegenüber, dass nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zuerst die Kapitalerhöhung erfolgt sei, zumal eine entsprechende Liquidität gewollt gewesen sei. Diese sei mit 16.12.2010 erfolgt. Die Eintragung im Firmenbuch habe bloß deklarative Wirkung. Die aufschiebende Bedingung hätte konkret die Einbringung sichern sollen. Nach dem zitierten VWGH-Erkenntnis sei eine zeitliche Nähe außerdem nicht schädlich und würde selbst eine Gleichzeitigkeit keine andere Beurteilung nach sich ziehen. Wesentlich sei, dass im konkreten Anschaffungszeitpunkt keine Nähe, somit kein Konzernverhältnis bzw kein Erwerb von einem beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter vorgelegen sei.

Erörtert wurde schließlich, dass die vorgenommene Sacheinlage (der von Dr. ****T**** und Dr. ****W**** gehaltenen Beteiligungen an der Tochter-GmbH, die in die bf Holding-GmbH eingebracht wurden) laut vorliegendem Sacheinlagevertrag erst nach Eintritt einer vertraglich statuierten aufschiebenden Bedingung, konkret erst nach Bezahlung der Stammeinlage sowie des Agios hinsichtlich der erfolgten Kapitalerhöhung und nach erfolgter Eintragung in das Firmenbuch, wirksam werden solle.

Schließlich gab die belangte Behörde noch zu Protokoll, dass die vorgenommene Berechnung des Firmenwertes nicht in Zweifel gezogen werde und außer der Konzernschränke keine weiteren Hinderungsgründe wahrgenommen würden. Es sei davon auszugehen, dass ein tatbestandsmäßiger Anschaffungsvorgang vorliege, der grundsätzlich eine Firmenwertabschreibung zulasse.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die beschwerdeführende „********“ (FN *******; „bf Holding-GmbH“) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 28.7.2010 von Dr. ****G1**** und Dr. ****G2**** mit einem Stammkapital von EUR 35.000,00 gegründet. Dr. ****G1**** und Dr. ****G2**** waren im Ausmaß von je 50% beteiligt, erstgenannter war zudem selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer. Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung und Sitz der Gesellschaft lagen im Inland.

Im Dezember 2010 erwarb die bf Holding-GmbH im Wege der nachfolgend beschriebenen Kapitalerhöhung und anschließender Sacheinlage (Einbringung nach Art III des

Umgründungssteuergesetzes; UmgrStG) sämtliche Anteile an der „***“ (FN ***; Anfang 2015 Änderung des Firmenwortlauts in „***“, „Tochter-GmbH“).

Die Tochter-GmbH wurde im September 1994 gegründet. Seit dem Jahr 2004 wurden die Geschäftsanteile (bis zum Erwerb durch die bf Holding-GmbH) zu je 50% von Dr. **T** und Dr. **W** gehalten, die auch die Geschäftsführungsfunktion innehatten. Das Stammkapital der Tochter-GmbH betrug EUR 36.600,00, sie führte einen Betrieb (***), der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung und der Sitz der Gesellschaft lagen im Inland.

Kapitalerhöhung

Im Rahmen der am 7.12.2010 abgehaltenen ao Generalversammlung wurde betreffend die Tochter-GmbH eine Kapitalerhöhung iHv EUR 12.200,00 beschlossen (neues Stammkapital damit EUR 48.800,00). Die Kapitalerhöhung wurde zur Gänze von der (damit neu als Gesellschafterin einsteigenden) bf Holding-GmbH übernommen und in bar einbezahlt. Das Bezugsrecht der bisherigen Gesellschafter Dr. **T** und Dr. **W** wurde ausgeschlossen. Es wurde keinerlei Bedingung oder Befristung vereinbart.

An der Tochter-GmbH waren dadurch nunmehr Dr. **T** und Dr. **W** zu (nur mehr) je 37,5% und die bf Holding-GmbH zu 25% beteiligt. Zudem leistete die bf Holding-GmbH ein Agio iHv EUR 587.800,00. Die bf Holding-GmbH aktivierte die 25%-Beteiligung an der Tochter-GmbH somit mit EUR 600.000,00.

Im Firmenbuch erfolgte die Eintragung der Kapitalerhöhung an der Tochter-GmbH und damit die Eintragung der bf Holding-GmbH als neuer Gesellschafterin der Tochter-GmbH im Ausmaß von 25% am 30.12.2010.

Sacheinlage- und Abtretungsvertrag

Mit Sacheinlage- und Abtretungsvertrag ebenfalls vom 7.12.2010 brachten Dr. **T** und Dr. **W** ihre Geschäftsanteile an der Tochter-GmbH (je im Beteiligungsausmaß von 37,5%) als Sacheinlage unter Inanspruchnahme von Art III UmgrStG in die bf Holding-GmbH ein. Nach wirksam erfolgter Durchführung der Sacheinlage bzw Übernahme der Geschäftsanteile hielt die bf Holding-GmbH sämtliche Anteile an der Tochter-GmbH.

Die Sacheinlage/Einbringung der Geschäftsanteile erfolgte ohne Gewährung neuer Anteile an der bf Holding-Gesellschaft. Vielmehr wurden Dr. **T** und Dr. **W** mit bestehenden Geschäftsanteilen der Altgesellschafter Dr. **G1** und Dr. **G2** abgefunden. Nach wirksamer Durchführung der Sacheinlage/Einbringung betrug das Stammkapital der bf Holding-GmbH somit unverändert EUR 35.000,00 und verteilte sich wie folgt: Dr. **G1** und Dr. **G2** je 16,67%, Dr. **T** und Dr. **W** je 33,33%; die beiden letztgenannten übernahmen obendrein die Geschäftsführung der Gesellschaft.

Laut § 1 Punkt 1.1 des unterfertigten Sacheinlage- und Abtretungsvertrag steht „*der gegenständliche Vertrag*“ (=der Sacheinlage- und Abtretungsvertrag) „*unter der aufschiebenden Bedingung der Zahlung des Kapitalerhöhungsbetrags sowie des Agios durch die [bf Holding-GmbH] und der Firmenbucheintragung dieser Kapitalerhöhung. In diesem Vertrag wird bereits davon ausgegangen, dass die vorgenannte Kapitalerhöhung bereits durchgeführt ist.*“

Die Eintragung der Sacheinlage, somit die firmenbücherliche Zuordnung des gesamten (erhöhten) Stammkapitals der Tochter-GmbH von EUR 48.800,00 an die bf Holding-GmbH erfolgte am 20.1.2011.

Laut Firmenbuchauszug der bf Holding-GmbH erfolgte die Eintragung der (neuen) Gesellschafter Dr. **T** und Dr. **W** (und damit verbunden die Herabsetzung des Beteiligungsausmaßes der bisherigen Gesellschafter Dr. **G1** und Dr. **G2**) am 5.2.2011.

Unternehmensgruppe und Steuererklärungen

Mit Finanzamtseingabe der bf Holding-GmbH vom 21.11.2011 wurde die Feststellung des Bestehens einer Unternehmensgruppe zwischen ihr als Gruppenträger und der Tochter-GmbH als inländisches Gruppenmitglied (beide mit Bilanzstichtag zum 31.12.) ab der Veranlagung 2011 beantragt. Mit Gruppenfeststellungsbescheid vom 27.1.2012 wurde der Antrag von Seiten der belangten Behörde stattgebend erledigt.

Im Rahmen der Steuererklärung für das Jahr 2011 (so wie auch im Rahmen der Erklärungen für die darauffolgenden Jahre) machte die bf Holding-GmbH hinsichtlich des erworbenen 25%-Anteils eine Firmenwertabschreibung im Ausmaß von EUR 20.000,00/Jahr geltend (Berechnung: AK der Beteiligung EUR 600.000,00 davon 50% = 300.000,00, verteilt auf 15 Jahre = 20.000,00/Jahr).

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend den Sacheinlagevertrag sowie die durchgeführten Firmenbucheintragungen beruhen auf einer vorgenommenen Einsicht in das offene Firmenbuch sowie in den vorliegenden Sacheinlage- und Abtretungsvertrag samt Notariatsakt, in das Protokoll der ao Generalversammlung vom 7.12.2010 sowie in die Gesellschaftsverträge beider Gesellschaften in den unterschiedlichen Fassungen.

Die rechnerische Korrektheit der Berechnung des Firmenwerts bzw der Firmenwertabschreibung wurde von Seiten der belangten Behörde ausdrücklich bestätigt.

Der übrige Sachverhalt beruht auf dem vorliegenden Verwaltungsakt. Sämtliche festgestellte Umstände wurden im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung umfassend erörtert und können derart als unstrittig angesehen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zur Zulässigkeit der beantragten Firmenwertabschreibung

Die bf Holding-GmbH bildete als Gruppenträger mit der Tochter-GmbH (unstrittig) ab der Veranlagung 2011 eine Unternehmensgruppe nach § 9 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG). Gemäß § 9 Abs 7 idF vor BGBl I 13/2014 iVm § 26c Z 3 und Z 47 KStG kann im Fall der Anschaffung einer Beteiligung iSd Abs 4 ua durch den Gruppenträger an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft, ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenträger grundsätzlich eine Firmenwertabschreibung vorgenommen werden. Entsprechend der zitierten Normen muss der Erwerb nach dem 31.12.2004 bis einschließlich 28.2.2014 erfolgt sein. Offene Fünftehtel für Beteiligungen, die vor dem 1.3.2014 angeschafft wurden, sind dann weiter zu berücksichtigen, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte. Da der Gesetzeswortlaut dazu auf ein „Beeinflussen-Können“ des Kaufpreises durch die Firmenwertabschreibung abstellt, ist nach allgemeiner Auffassung sowie Verwaltungsmeinung ein Nachweis durch den Steuerpflichtigen nicht generell erforderlich. Unter § 9 Abs 7 TS 1 KStG findet sich die Berechnung des Firmenwerts vorgeschrieben und wird vorgegeben, dass ein derart berechneter Firmenwert gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen ist.

Im gegenständlichen Fall wurden die generellen Voraussetzungen (Vorliegen einer Unternehmensgruppe, Anschaffung einer Beteiligung an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft bis einschließlich 28.2.2014 und Vorliegen einer unmittelbaren finanziellen Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG), abgesehen von der geforderten Fremdbezogenheit der Anschaffung, unstrittig erfüllt. Auch die vorgenommene rechnerische Ermittlung des Firmenwerts mit EUR 300.000,00 wird von beiden Parteien sowie auch vom Gericht als korrekt beurteilt.

Nach Auffassung der belangten Behörde stehe der bf Holding-GmbH die beantragte Firmenwertabschreibung jedoch aufgrund einer fehlenden Fremdbezogenheit der Anschaffung nicht zu. Es liege demnach „*schon aufgrund der Beteiligungsverhältnisse [...] eindeutig ein Konzern im Sinne der dargestellten Judikatur*“ (VwGH 31.1.2018, Ro 2016/15/0020; 18.12.1996, 94/15/0162; 28.10.2009, 2008/15/0049) vor. Der Sacheinlage- und Abtretungsvertrag vom 7.12.2010 lasse einen klaren zeitlichen Zusammenhang mit dem Verfügungsgeschäft erkennen. Dem Beteiligungserwerb an der Tochter-GmbH durch die bf Holding-GmbH liege letztlich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein einheitlicher Vorgang zugrunde.

Dieser Auffassung tritt das Bundesfinanzgericht mit einem Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 6.7.2020, Ro 2019/13/0018, entgegen. Demnach muss der Ausschlusstatbestand (also die Konzernzugehörigkeit – siehe dazu im Detail VwGH 31.1.2018, Ro 2016/15/0020 – oder der Erwerb von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter) im Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung erfüllt sein, weil es auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ankommt.

Begründend führte der Verwaltungsgerichtshof unter Ro 2019/13/0018 aus, dass § 9 Abs 7 KStG von Anfang an eine "*Konzernschränke*" enthielt, um Gestaltungen im Konzern oder innerhalb der Unternehmensgruppe hintanzuhalten. Nach den Erläuterungen (981 BlgNR 24. GP 9, 132) sollten unerwünschte Gestaltungen im Konzern, die zu einer künstlichen Generierung von Betriebsausgaben führen, verhindert werden. Es darf daher im Anschaffungszeitpunkt (=Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums) kein Erwerb im Konzern vorliegen.

In selber Hinsicht hielt auch das Bundesfinanzgericht bereits im Erkenntnis vom 30.12.2022, RV/3100465/2012, ebenso mit Bezug auf VwGH 6.7.2020, Ro 2019/13/0018, fest, dass ein schädlicher Konzernenerwerb iSd § 9 Abs 7 KStG nur bei Bestehen eines Konzernverhältnisses bzw eines Beherrschungsverhältnisses im Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung vorliegt.

Im gegenständlichen Fall erwarb die bf Holding-GmbH die gegenständliche (25%-)Beteiligung an der Tochter-GmbH im Wege einer bei der Tochter-GmbH durchgeführten Kapitalerhöhung. Mit der Tochter-GmbH war die bf Holding-GmbH bis zum gegenständlichen Beteiligungserwerb in keiner Weise, weder unmittelbar noch mittelbar, gesellschaftsrechtlich verbunden. Ausschließliche Gesellschafter der Tochter-GmbH waren Dr. **T** und Dr. **W**, die im Zeitpunkt des gegenständlichen Beteiligungserwerbs auch in keiner Weise mit der bf Holding-GmbH gesellschaftsrechtlich verbunden waren. Ausschließliche Gesellschafter der bf Holding-GmbH waren im Zeitpunkt des gegenständlichen Erwerbs der 25%-Beteiligung an der Tochter-GmbH Dr. **G1** und Dr. **G2**, beide waren bis zum Beteiligungserwerb in keiner Weise mit der Tochter-GmbH gesellschaftsrechtlich verbunden.

Die darüber hinaus vorgenommene Sacheinlage (steuerliche Einbringung nach Art III UmgrStG) der von Dr. **T** und Dr. **W** gehaltenen Geschäftsanteile an der Tochter-GmbH in die bf Holding-GmbH samt der damit verbundenen (teilweisen) Abtretung von Geschäftsanteilen an der bf Holding-GmbH von Dr. **G1** und Dr. **G2** an Dr. **T** und an Dr. **W** erfolgte der zuvor dargestellten Kapitalerhöhung zeitlich nachgelagert. Dies, zumal der zugrundeliegenden Sacheinlage- und Abtretungsvertrag unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen wurde, dass die Zahlung des Kapitalerhöhungsbeitrages und Agios durch die bf Holding-GmbH erfolgte und die Kapitalerhöhung im Firmenbuch eingetragen wurde. Erst mit der am 30.12.2010 erfolgten Firmenbucheintragung, mit der die bf Holding-GmbH die 25%-

Beteiligung wirksam erwarb, konnte daher auch die Sacheinlage samt Anteilsabtretung erfolgen.

Die höchstgerichtliche Vorgabe, dass im Erwerbszeitpunkt noch kein Erwerb im Konzern bzw kein Erwerb von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter vorliegt, wurde im gegenständlichen Fall somit erfüllt. Ausdrücklich ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs in dieser Hinsicht selbst ein diesbezüglich gleichzeitiger Erwerb unschädlich, weil eben im Anschaffungszeitpunkt kein Konzern vorlag (VwGH 6.7.2020, Ro 2019/13/0018).

Im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung thematisierte die belangte Behörde schließlich den Vertragstext des vorliegenden Sacheinlage- und Abtretungsvertrag, in welchem unter anderem auch auf den Einbringungsstichtag Bezug genommen wird bzw sich festgehalten findet, dass der einzubringende Geschäftsanteil mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages in das Eigentum der übernehmenden bf Holding-GmbH übergeht. Da auch in der Meldung der Einbringung ausgeführt worden sei, dass der Einbringungsstichtag der 16.12.2010 sei, sei das Vermögen mit 17.12.2010 übergegangen. Die bf Holding-GmbH sei folglich in diesem Sinne ab 17.12.2010 Gesellschafterin der Tochter-GmbH gewesen, hingegen sei der Beteiligungserwerb im Rahmen der Kapitalerhöhung erst danach, mit der am 30.12.2010 durchgeführten Eintragung der Kapitalerhöhung in das Firmenbuch, erfolgt. Nach Auffassung der belangten Behörde sei daher sehr wohl ein schädlicher Konzernwerb vorgelegen.

Das Bundesfinanzgericht hält dem wiederum entgegen, dass die vorgenommene Erhöhung des Stammkapitals der Tochter-GmbH, mit der die bf Holding-GmbH die gegenständliche 25%-Beteiligung erwarb, an keinerlei Bedingungen oder Befristungen geknüpft war. Die Kapitalerhöhung, die gänzlich von der bf Holding-GmbH übernommen und samt dem vereinbarten Agio zur Gänze einbezahlt wurde, wurde am 30.12.2010 in das Firmenbuch eingetragen. Gemäß § 49 Abs 2 des GmbH-Gesetzes (GmbHG) wurde die Kapitalerhöhung, zumal sie eine Abänderung des Gesellschaftsvertrages bedang, mit der am 30.12.2010 erfolgten Firmenbucheintragung wirksam.

Demgegenüber stand der Sacheinlage- und Abtretungsvertrag, wie ausgeführt, unter der aufschiebenden Bedingung der Zahlung des Kapitalerhöhungsbeitrages samt Agios durch die bf Holding-GmbH und der Firmenbucheintragung der Kapitalerhöhung. Die Sacheinlage samt der damit verbundenen Anteilsabtretung an Dr. **T** und Dr. **W** als Sacheinlager konnte daher nicht vor der Firmenbucheintragung und somit nicht vor dem wirksamen Erwerb der 25%-Beteiligung durch die bf Holding-GmbH erfolgt sein.

Tatsächlich findet sich im Sacheinlage- und Abtretungsvertrag zwar eine Bezugnahme auf den Einbringungsstichtag bzw wird ausgeführt, dass der einzubringende Geschäftsanteil mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages in das Eigentum der übernehmenden bf

Holding-GmbH übergehe (vgl etwa Punkt 2.2. des Vertrages). Wie jedoch bereits unter Punkt 2.1. des Vertrags erkennbar, geht es dabei um die in Anspruch genommenen Regelungen des Art III UmgrStG. Generell knüpft dabei die ertragsteuerliche Vermögenszurechnung und die daraus resultierende Einkünftezurechnung zur übernehmenden Körperschaft an den Einbringungstichtag bzw an den darauffolgenden Tag an. Diese (lediglich) ertragsteuerlichen Zurechnungen können jedoch keine Auswirkungen auf den Ausschlussstatbestand des § 9 Abs 7 KStG nach sich ziehen, bei dem der Konzernbegriff – mangels spezialrechtlicher Definition – im Sinne des gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriffs des § 15 des Aktiengesetzes (AktG) bzw § 115 GmbHG zu verstehen ist (vgl VwGH 31.1.2018, Ro 2016/15/0020).

§ 15 AktG und § 115 GmbHG stellen gleichlautend auf eine „*einheitliche Leitung*“ ab, die als Mindestanforderung eine sich "*auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik*" verlangt, wobei als Mittel der einheitlichen Leitung vor allem Beteiligungen, personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen in Betracht kommen. Der Einflussnahme im finanziellen Bereich kommt dabei für den Begriff der „*einheitlichen Leitung*“ eine Schlüsselstellung zu. Zum Ausdruck gelangt damit ein Konzernverständnis im Sinne gesellschaftsrechtlicher Einflussnahme. Hingegen erschöpft sich die umgründungssteuerrechtlich vorgesehene Vermögenszurechnung (mit dem dem Einbringungstichtag folgenden Tag), wie ausgeführt, in einer lediglich ertragsteuerlichen Zurechnungsfiktion, die keinerlei gesellschaftsrechtliche Einflussmöglichkeiten eröffnet.

Doch selbst, wenn man den entsprechenden Bestimmungen im zugrundeliegenden Sacheinlage- und Abtretungsvertrag ein Verständnis unterstellen würde, dass die zeitliche Bezugnahme auf den dem Einbringungstichtag folgenden Tag den zivilrechtlichen Vermögensübergang betreffe, würde letztlich bloß von zwei aufschiebenden Bedingungen auszugehen sein. Die Wirksamkeit des Sacheinlage- und Abtretungsvertrags würde diesfalls erst bei Eintritt beider Bedingungen erfüllt werden, somit wiederum frühestens mit der Firmenbucheintragung am 30.12.2010 und dem derart erfolgten Erwerb der 25%-Beteiligung, womit auch diesfalls keine verpönte Anschaffung im Konzern vorläge.

Mangels Vorliegens eines Konzernverhältnisses war der Ausschlussstatbestand des § 9 Abs 7 KStG somit nicht erfüllt und stand der bf Holding-GmbH nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht die geltend gemachte Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG zu.

3.2 Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung der Bescheide nach § 299 BAO)

Gemäß § 299 der Bundesabgabenordnung (BAO) kann die Abgabenbehörde ua von Amts wegen einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheids sich als nicht richtig erweist.

Im gegenständlichen Fall hob die belangte Behörde die Bescheide betreffend Feststellung Gruppenträger für das Jahr 2014, erlassen am 4.11.2016, sowie für das Jahr 2015, erlassen am

26.7.2017, nach § 299 BAO auf, zumal sie davon ausging, dass sich der Spruch der Bescheide, mit dem die geltend gemachte Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG zuerkannt wurde, als nicht richtig erwies.

Nach der oben unter Punkt 3.1 dargelegten Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht erwies sich die vorgenommene Firmenwertabschreibung jedoch sehr wohl als rechtmäßig. Die belangte Behörde war daher zur Bescheidaufhebung nach § 299 BAO nicht berechtigt.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichts waren daher die aufhebenden § 299-Bescheide gemäß § 279 BAO aufzuheben. Gemäß § 299 Abs 3 BAO tritt das Verfahren dadurch in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Die (Erst-)Bescheide betreffend Feststellung Gruppenträger für das Jahr 2014, erlassen am 4.11.2016, sowie für das Jahr 2015, erlassen am 26.7.2017, stehen somit wieder in Kraft.

3.3 Zu Spruchpunkt II. (Abänderung der Feststellungsbescheide Gruppenträger)

Entsprechend den oben unter Punkt 3.1 getroffenen Ausführungen, war der Beschwerdeführerin die beantragte Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 KStG zuzuerkennen. Die angefochtenen Bescheide betreffend Feststellung Gruppenträger für die Jahre 2011 bis 2013 und 2016 bis 2018 waren daher im Sinne des Beschwerdebegehrens gemäß § 279 BAO derart abzuändern, dass die Firmenwertabschreibung in jährlicher Höhe von EUR 20.000,00 einkünftermindernd zu berücksichtigen war:

	Einkünfte aus Gewerbebetrieb und derart auch GdE sowie Einkommen laut angefochtenem Bescheid (in EUR)	Einkünfte aus Gewerbebetrieb und derart auch GdE sowie Einkommen laut BFG (in EUR)
FGT 2011	40.260,21	20.260,21
FGT 2012	74.821,07	54.821,07
FGT 2013	33.567,08	13.567,08
FGT 2016	85.552,85	65.552,85
FGT 2017	87.395,11	67.395,11
FGT 2018	-69.434,75	-89.434,75

3.4 Zu Spruchpunkt III. (Gegenstandsloserklärung der Beschwerden hinsichtlich KSt Gruppe)

Von Seiten der Beschwerdeführerin wurden für mehrere Veranlagungszeiträume auch die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer Gruppe angefochten. Gemäß § 252 Abs 1 BAO können Einwendungen gegen in Grundlagenbescheiden (somit in den Feststellungsbescheiden Gruppenträger) getroffene Feststellungen nur im Verfahren betreffend die Grundlagenbescheide vorgebracht werden. Nach entsprechender Erörterung im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung erklärte die Beschwerdeführerin die diesbezügliche Zurücknahme der Beschwerden, soweit sie sich gegen die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe für die Jahre 2012 und 2013 richten.

Die Beschwerden waren daher insoweit gemäß § 261 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Hinsichtlich der ebenfalls angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer Gruppe für die Jahre 2014 und 2016 erging von Seiten der belangten Behörde noch keine Beschwerdeentscheidung. Von Seiten des Bundesfinanzgerichts wurden die Parteien gemäß § 281a BAO darüber in Kenntnis gesetzt, dass es zur Auffassung gelangte, dass hinsichtlich der Beschwerden, soweit sie die Bescheide betreffend KSt Gruppe für die Jahre 2014 und 2016 betreffen, noch eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen ist. Im gegenständlichen Erkenntnis wurde über die Beschwerden insoweit nicht abgesprochen.

3.5 Zu Spruchpunkt IV. (Gegenstandsloserklärung der Beschwerden hinsichtlich FGT 2014 und 2015)

Infolge der unter Punkt 3.2 dargelegten Aufhebung der Bescheide nach § 299 BAO für die Jahre 2014 und 2015 gehören die angefochtenen Bescheide vom 24.11.2017 betreffend Feststellung Gruppenträger für die Jahre 2014 und 2015 nicht mehr dem Rechtsbestand an.

Gemäß §§ 261 iVm 278 BAO waren die Beschwerden, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Feststellung Gruppenträger für die Jahre 2014 und 2015, beide erlassen am 24.11.2017, richten, beschlussmäßig als gegenstandslos zu erklären.

3.6 Zu Spruchpunkt V. (Unzulässigkeit der 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.

Zumal sich der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 6.7.2020, Ro 2019/13/0018, der zugrundeliegenden Rechtsfrage bereits ausführlich widmete und dabei aussprach, dass der gegenständliche Ausschlusstatbestand des § 9 Abs 7 KStG im Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung erfüllt sein muss, lag eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des

Art 133 Abs 4 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) nicht vor. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof war somit nicht zuzulassen.

Wien, am 10. Mai 2023