

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Andrea Ebner, die Richterinnen Mag. Aloisia Bergauer sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Sophia Grassl und Mag. Markus Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 8. April 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 jeweils vom 25. Februar 2019 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger für die Jahre 2010 bis 2012 sowie über die Beschwerde vom 14. Mai 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 jeweils vom 13. Dezember 2018 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger für die Jahre 2008 und 2009, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Voraussetzungen des Konzernausschlusses gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 und § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 erfüllt sind.

Bei der Beschwerdeführerin fand ua die Körperschaftsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 betreffend eine Außenprüfung statt. Nach den Feststellungen des Außenprüfungsberichtes vom 11. Jänner 2019 wurden die nunmehr strittige Firmenwertabschreibung sowie der am Jänner 2011 verbuchte Zinsaufwand gemäß § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 nicht anerkannt, weil nach Ansicht der Betriebsprüferin der Konzerntatbestand (im Sinne eines beherrschenden Einflusses) nach § 9 Abs 7 KStG 1988 aufgrund einer kontrollierenden Privatstiftung an der Konzernspitze verwirklicht sei. Obwohl Privatstiftungen eigentümerlose Rechtsgebilde darstellen würden, hätten sich die Stifter über die Ausgestaltung der Stifterrechte und

Einflussmöglichkeiten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Durchgriff und die Einflussnahme auf die Beteiligungsgesellschaften der Privatstiftungen erhalten.

Mit Bescheiden vom 13. Dezember 2018 nahm die belangte Behörde die Verfahren hinsichtlich der Feststellungsbescheide Gruppenträger der Jahre 2008 und 2009 wieder auf. Mit Sachbescheiden vom selben Tag stellte sie das Einkommen des Gruppenträgers für das Jahr 2008 mit EUR -1.578.212,98 und für das Jahr 2009 mit EUR -1.426.253,61 fest. Begründend verwies die belangte Behörde auf die Begründung des Wiederaufnahmebescheides und die Niederschrift mit der ABNr ***1***.

Mit Bescheiden vom 25. Februar 2019 nahm die belangte Behörde die Verfahren hinsichtlich der Feststellungsbescheide Gruppenträger der Jahre 2010 bis 2012 wieder auf. Mit Sachbescheiden vom selben Tag stellte sie das Einkommen des Gruppenträgers für das Jahr 2010 mit EUR -584.481,03, für das Jahr 2011 mit EUR -533.557,98 und für das Jahr 2012 mit EUR -648.665,37 fest. Begründend verwies die belangte Behörde auf Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung mit der ABNr ***1***, die der Niederschrift bzw dem Prüfbericht zu entnehmen seien.

Gegen die Gruppenfeststellungsbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 vom 25. Februar 2019 sowie für die Jahre 2008 und 2009 vom 13. Dezember 2018 richteten sich die innerhalb der jeweils verlängerten Beschwerdefristen erhobenen Beschwerden vom 8. April 2019 und vom 14. Mai 2019. Begründend wird darin ausgeführt, dass die Konzernklausel des § 9 Abs 7 KStG 1988 sowie § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 nicht zur Anwendung kommen könnten, weil eine Privatstiftung ein eigentümerloses Rechtsgebilde darstelle. Die Beschwerden enthielten jeweils einen Antrag auf Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung gemäß § 262 Abs 2 lit a BAO.

Am 17. Juni 2019 legte die belangte Behörde die Beschwerden gegen die Gruppenfeststellungsbescheide für die Jahre 2008 und 2009 sowie für die Jahre 2010 bis 2012 dem Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung zur Entscheidung vor. In den Vorlageberichten vom selben Tag beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerden und wies darauf hin, dass die detaillierte Beschwerdebegründung sowie eine Stellungnahme der Betriebsprüferin nachgereicht werden würden.

Mit zwei inhaltlich gleichlautenden Schriftsätzen vom 9. Juli 2019 reichte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin eine detaillierte Begründung zu den Beschwerden gegen die Gruppenfeststellungsbescheide betreffend die Jahre 2008 und 2009 sowie 2010 bis 2012 adressiert an das vormals zuständige Finanzamt nach. Demnach sei zusammengefasst die Konzernschränke der §§ 9 Abs 7 bzw 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nach dem gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff der §§ 15 AktG bzw 115 GmbHG auszulegen. Der Beherrschungstatbestand des § 15 Abs 2 AktG komme mangels Mehrheitsbeteiligungen im Beschwerdefall nicht zur Anwendung. Zudem könne eine

Auslegung iSd wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 15 Abs 2 AktG nicht greifen, weil nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung diese nicht zur Auslegung von (Steuer)Gesetzen herangezogen werden könne. Eine Privatstiftung könne nach hA nur in Ausnahmefällen eine Konzernspitze bilden. Im gegenständlichen Fall sei dabei allenfalls von einem Gleichordnungskonzern auszugehen. Daher müssten qualifizierte Umstände vorliegen, um eine einheitliche Leitung zu begründen. Der Konzerntatbestand des § 15 Abs 1 AktG fordere eine aktive und planvolle Ausübung für eine gewisse Dauer. Die bloße Möglichkeit zur einheitlichen Leitung sowie eine bloß vorübergehende Ausübung sei nach hA nicht ausreichend. Im gegenständlichen Fall liege keine sich auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik vor. § 15 Abs 1 AktG gelange daher ebenfalls nicht zur Anwendung. Zudem sei hinsichtlich der Gruppenfeststellungsbescheide für die Jahre 2008 und 2009 von Festsetzungsverjährung auszugehen.

Die nachgereichte Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 25. Februar 2020 zur Beschwerde übermittelte das Bundesfinanzgericht der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin zur Wahrung des Parteihörs mit Beschluss vom 2. März 2020. Die belangte Behörde sieht darin nunmehr im Wesentlichen den Konzerntatbestand nach § 115 Abs 1 GmbHG als gegeben an, weil im Beschwerdefall qualifizierte Umstände vorliegen würden, die eine einheitliche Leitung iSd § 115 GmbHG begründen würden.

Mit Schriftsatz vom 17. Juni 2020 erstattete die Beschwerdeführerin eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüferin, die das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde mit Beschluss vom 18. Juni 2020 zur Wahrung des Parteihörs übermittelte. Die steuerliche Vertretung betont im Wesentlichen, dass es im Beschwerdefall an einer tatsächlich ausgeübten einheitlichen Leitung fehle. Dem Regelungszweck des § 15 AktG entsprechend könnten zudem allenfalls Gesellschafter eine Konzernspitze iSd § 15 AktG bilden. Daraus folge, dass lediglich eine Stiftung (als eigentümerloses Vermögen) als mögliche Konzernspitze, nicht jedoch die Stifter, in Betracht kommen würden. Die Privatstiftung sei ein eigentümerloses Gebilde und habe keine Gesellschafter. Eine Anwendung der Konzernklausel sei daher bereits nach den allgemeinen Grundsätzen und dem Regelungszweck des § 15 AktG zu versagen. Eine Personenidentität bzw einheitliche Leitung über die Personen ***Z*** und ***Y*** sei aus rechtlicher Sicht nicht möglich. Weiters seien im zugrundeliegenden Sachverhalt Erwerber- und Verkäuferstruktur nicht ident. Gesellschafter der erwerbenden Gesellschaft seien zwei eigentümerlose juristische Personen (Privatstiftungen). Gesellschafter der veräußernden Gesellschaft seien ebenfalls zwei eigentümerlose juristische Personen (Privatstiftungen), die als eigenständige Steuersubjekte von den veräußernden Gesellschaften unabhängig und verschieden seien, dies sowohl hinsichtlich ihrer Führung- als auch Begünstigtenstruktur. Allfällig bestehende Ähnlichkeiten in der Beteiligungsstruktur des Veräußerers und Erwerbers seien nicht in der Lage einen Konzern zu begründen.

Darauf replizierte die belangte Behörde mit Stellungnahme vom 9. Juli 2020, welche das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin mit Beschluss vom 9. Juli 2020 zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelte.

Mit E-Mail vom 3. September 2020 übermittelte die Beschwerdeführerin eine weitere Stellungnahme, die im Wesentlichen die bereits im Verfahren getätigten Ausführungen wiederholte und die das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde mit Beschluss vom 8. September 2020 übermittelte.

Darauf replizierte die belangte Behörde mit Stellungnahme vom 24. September 2020, welche das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin mit Beschluss vom 25. September 2020 zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelte.

Mit E-Mail vom 23. November 2020 übermittelte die Beschwerdeführerin eine weitere Stellungnahme, die im Wesentlichen die bereits im Verfahren getätigten Ausführungen wiederholte und die das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde mit Beschluss vom 30. November 2020 übermittelte.

Darauf replizierte die belangte Behörde mit Stellungnahme vom 14. Dezember 2020, welche das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin mit Beschluss vom 14. Dezember 2020 zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelte.

Die dagegen erstattete Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 4. Jänner 2021, die keine inhaltlichen Sachverhaltsausführungen enthielt, wurde der belangten Behörde mit Ladungsbeschluss zur mündlichen Verhandlung vom 20. Dezember 2022 übermittelt.

Am 30. März 2023 fand vor dem Bundesfinanzgericht eine mündliche Senatsverhandlung statt. Im Rahmen der Senatsverhandlung wurden seitens des Bundesfinanzgerichts weitere Unterlagen angefordert. Des Weiteren gab die belangte Behörde eine zusammenfassende schriftliche Stellungnahme zum Akt.

Mit E-Mail vom 31. März 2023 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht die angeforderten Leistungsverzeichnisse zu den Managementverträgen für das 2. Quartal 2007, das Geschäftsjahr 2008 sowie die Geschäftsjahre 2010 bis 2012.

Mit E-Mail vom 11. April 2023 teilte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht mit, dass ihrerseits weitere Leistungsverzeichnisse zu den Managementverträgen in den Archiven nicht auffindbar seien. Weiters wurde eine zusammenfassende Stellungnahme übermittelt.

Die zusammenfassende Stellungnahme der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin vom 11. April 2023 wurde der belangten Behörde mit Beschluss vom 12. April 2023 zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

Die belangte Behörde replizierte darauf mit Stellungnahme vom 9. Mai 2023.

Mit Beschluss vom 9. Mai 2023 übermittelte das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin die Stellungnahme der belangten Behörde vom 9. Mai 2023 zur Wahrung des Parteiengehörs.

Eine (weitere) Stellungnahme wurde nicht erstattet.

Am 12. Juni 2023 wurde die mündliche Senatsverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht fortgesetzt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Zuge der Umstrukturierung der „***Unternehmensname***“ erwarb die ***A GmbH*** Anfang 2001 (Eintragung ins Firmenbuch am 17. Jänner 2001) die Anteile an der ***B GmbH***.

Gesellschafter der ***A GmbH*** zum Zeitpunkt des Ankaufs der Anteile an der ***B GmbH*** waren die natürlichen Personen ***Z*** und ***Y*** zu je 50 %. Am 13. März 2001 wurde die Löschung der Gesellschafterfunktion von ***Z*** und ***Y*** im Firmenbuch eingetragen. Diese beiden natürlichen Personen ***Z*** (seit 9. November 1999) und ***Y*** (seit 18. Dezember 1992) sind auch selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer. Geschäftsanschrift der ***A GmbH*** ist ***Adresse*** (Firmenbuchauszug).

Ab dem Zeitpunkt des Ankaufs der Anteile der ***B GmbH*** im Jahr 2001 durch die ***A GmbH*** wurde ***Z*** als Vorsitzender des fakultativen Aufsichtsrates und ***Y*** als Stellvertreter des Vorsitzenden der ***B GmbH*** bestellt (Eintragung ins Firmenbuch am 22. Februar 2001). Diese Funktion hatten sie bis zur freiwilligen Auflösung des Aufsichtsrates im Jahr 2006 inne (Eintragung ins Firmenbuch am 30. Dezember 2006). Selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der ***B GmbH*** war ***V*** seit 11. Oktober 2002. Weitere (nicht einzelvertretungsbefugte) Geschäftsführer waren seit 16. November 2004 ***Q*** sowie seit 1. Jänner 2007 ***P***.

Nach dem Ankauf der Anteile der ***B GmbH*** durch die ***A GmbH*** (Eintragung ins Firmenbuch am 13. März 2001) wendeten die Gesellschafter ***Z*** und ***Y*** ihre Anteile an der ***A GmbH*** den von ihnen errichteten Privatstiftungen ***Y Privatstiftung*** (FN ***2***) und ***I Privatstiftung*** zu. Letztere wendete ihre Anteile ca ein Jahr später der ***Z Privatstiftung*** (FN ***3***) zu.

Stifter und einzelvertretungsbefugter Stiftungsvorstand der am 22. Jänner 2001 errichteten ***Y Privatstiftung*** ist ***Y***. Weiter Stiftungsvorstände sind ***U***, die Ehefrau des

Stifters und ***Z***. Der Stifter hat sich zu Lebzeiten ein bindendes Vorschlagsrecht bei Neubenennung des Stiftungsvorstandes (Punkt 9.4.1. der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001), die Einzelvertretungsbefugnis sowie ein Änderungs- und Widerrufsrecht (Punkt 12.1 und Punkt 13 der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001) vorbehalten. Die Funktionsdauer des ersten Stiftungsvorstandes gilt für jedes Mitglied auf Lebenszeit (Punkt 9.3. der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001). Der Stiftungsvorstand entscheidet (im Innenverhältnis) mit einfacher Mehrheit (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001). Die Vertretung der Privatstiftung erfolgt jeweils durch zwei Stiftungsvorstände, wobei für die Dauer der Mitgliedschaft des ***Y*** im Stiftungsvorstand diesem Einzelvertretungsbefugnis zukommt (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001). Bei der ***Y Privatstiftung*** war weder zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen noch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Abtretungsvertrages bzw zum Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises der ***B GmbH*** ein Begünstigter festgelegt. Die Begünstigten der Stiftung werden von ***Rechtsanwalt T*** festgestellt, wobei zu den betrachtungsgegenständlichen Zeitpunkten von ***Rechtsanwalt T*** keine Festlegungen von Begünstigten stattgefunden haben, eine abstrakte Beschreibung potentiell Begünstigter lag ebenfalls nicht vor. Lediglich für den Fall, dass kein Begünstigter (mehr) vorhanden ist, wurde in der Stiftungserklärung die ***Forschungseinrichtung*** und somit die heutige ***Forschungseinrichtung*** vorgesehen (Punkt 6 und 7 der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001).

Stifter und einzelvertretungsbefugter Stiftungsvorstand der am 30. Juli 2002 errichteten ***Z Privatstiftung*** ist ***Z*** sowie die von diesem errichtete ***I Privatstiftung***. Weiter Stiftungsvorstände sind ***S***, die Ehefrau des Stifters und ***Y*** (Punkt 9. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002). Der Stiftungsvorstand entscheidet mit einfacher Mehrheit (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002). Die Vertretung der Privatstiftung erfolgt jeweils durch zwei Stiftungsvorstände, wobei für die Dauer der Mitgliedschaft des ***Z*** im Stiftungsvorstand diesem Einzelvertretungsbefugnis zukommt (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002). Die Funktionsdauer des ersten Stiftungsvorstandes gilt für jedes Mitglied auf fünf Jahre. Nachfolgende Mitglieder des Stiftungsvorstandes sind jeweils auf drei Jahre zu bestellen (Punkt 9.3. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002). Der Stifter ***Z*** hat sich zu Lebzeiten ein bindendes Vorschlagsrecht bei Neubenennung des Stiftungsvorstandes (Punkt 9.4.1. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002), die Einzelvertretungsbefugnis sowie ein Änderungs- und Widerrufsrecht (Punkt 12.1 und Punkt 13. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002) vorbehalten. Bei der ***Z-Privatstiftung*** war weder zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen noch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Abtretungsvertrages bzw zum Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises der ***B GmbH*** ein Begünstigter festgelegt. Die Begünstigten der Stiftung werden vom Notar ***R*** festgestellt, wobei zu den betrachtungsgegenständlichen Zeitpunkten von Notar ***R*** keine Festlegungen von Begünstigten stattgefunden haben, eine abstrakte Beschreibung potentiell Begünstigter lag ebenfalls nicht vor (Punkt 6 und 7 der

Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002). Geschäftsanschrift der ***Z Privatstiftung*** ist ***Adresse*** (Firmenbuchauszug).

Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 24. August 2004 wurde die Beteiligung an der ***B GmbH*** von der ***A GmbH*** als übertragende Gesellschaft in ihre Schwestergesellschaft, die ***C GmbH***, als übernehmende Gesellschaft abgespalten (Firmenbucheintragung am 16. September 2004). Die Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19. März 2004 errichtet und am 31. März 2004 im Firmenbuch eingetragen. Geschäftsanschrift der ***C GmbH*** war ***Adresse*** (Firmenbuchauszug). Gesellschafterinnen der übernehmenden ***C GmbH*** waren ebenfalls die ***Y Privatstiftung*** und ***Z Privatstiftung*** zu je 50%. Selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer der ***C GmbH*** waren seit 31. März 2004 ebenfalls die natürlichen Personen ***Z*** und ***Y***. Am 8. Februar 2007 erfolgte die Eintragung der Löschung der Firma im Firmenbuch gemäß dem am 29. Dezember 2006 eingelangten Antrag (Firmenbuchauszug).

Die im Zuge dieser Spaltung übertragende Gesellschaft ***A GmbH*** schließt zumindest seit 2005 jährlich Managementverträge mit der ***B GmbH*** ab. Leistungsumfang der Managementverträge sind seit dem Jahr 2005 im Wesentlichen: Finanzcontrolling, Erarbeitung der Unternehmensstrategie, Key-Account inländischer Kunden und Geschäftsanbahnung bei internationalen Geschäften (Managementverträge ab 2005). Ab dem Jahr 2009 entfiel das Finanzcontrolling; stattdessen wurden Leistungen für M&A Aktivitäten und Innovationsmanagement erbracht (Managementvertrag ab 2009). Der Managementvertrag ist seitens der ***A GmbH*** von ***Z*** unterfertigt. Für die ***B GmbH*** zeichnete ***V***.

Der aktenkundige Leistungsnachweis hinsichtlich der Managementverträge für das 2. Quartal 2007 enthält vorangestellt die Überschrift „Leistungen ***Z***, ***Y***“. Darin enthalten sind betreffend das Finanzcontrolling „3 Managementmeetings zur Finanzsituation des Unternehmens und der Geschäftsentwicklung (19.4., 15.5., 12.6.) 36 Stunden“ abgebildet. Weiters angeführt betreffend die Unternehmensstrategie ist etwa „Analyse Monatsreporting (3 Meetings [ein Geschäftsführer der ***B GmbH***]/ ***Z*** 23.4., 15.5., 12.6.) 9 Stunden“ sowie „Tenderverfahren ***10*** (Vorgespräche mit ***11***, Unterlagendurchsicht, Angebotsstrategie (12.6., 19.6., Durchgehende Bearbeitung im Juni) 80 Stunden“.

Der aktenkundige Leistungsnachweis hinsichtlich der Managementverträge für das Jahr 2008 (1. April 2007 bis 31. März 2008) führt folgende Leistungen betreffend das Finanzcontrolling an: „Mit dem CFO der ***Unternehmensname*** erfolgten monatliche Ergebnisbesprechungen auf Grundlage der Monats- und Quartalsreports: 24.4., 15.5., 12.6., 20.7., 23.8., 13.9., 18.10., 27.11., 21.12., 22.2., 21.3. 36 Stunden“; „Bankengespräche (Finanzierungen, Veranlagungen); 3.6. [Bankname], 10.6. [D Bank AG], 16.8. [Bankname], 5.9. [Bankname], 16.11. [Bankname], 11.12. [Bankname] 24 Stunden“ und „Finanzforum Alpbach

2/4/5. Oktober“. Hinsichtlich der Erarbeitung der Unternehmensstrategie wird Folgendes angeführt: „Suche nach neuen Geschäftsfeldern für die ***Unternehmensname*** und Prüfung von M&A-Möglichkeiten.“ Weiters „Managementmeetings zur Strategieentwicklung (19.4., 15.5., 12.6., 6.7., 14.9., 9.11., 3.12., 18.1., 14.3.) 108 Stunden“; „Tenderverfahren ***10*** (Vorgespräche mit ***11***, Unterlagendurchsicht, Angebotsstrategie (21.5., 23.5., 9-13.6., 19.6.) 100 Stunden“; „Kooperationsgespräche mit ***Unternehmen 4*** (10/11.7. ***Ort***, 22,7) 50 Stunden“; „Kooperationsgespräche – Beteiligungen: ***Unternehmen5*** (6/7.9. ***Ort***, 13.12.) 64 Stunden“; „Kooperationen mit Druckpartnern: 21.6. ***Unternehmen 1*** (Anmerkung: ***A GmbH*** war von 17. November 2005 bis 1. Juni 2012 Gesellschafterin) 7.12. ***Unternehmen 6*** 32 Stunden“.

Die Beschwerdeführerin sowie die ***B GmbH*** nahmen an keinem gemeinsamen Cash-Pool teil. Ebenso wenig wurden zwischen den betreffenden Gesellschaften und Privatstiftungen weitere, nicht vorgelegte Verträge – weder mündlich noch schriftlich – geschlossen (Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 30. März 2023).

Die ***A GmbH*** erbringt vergleichbare Beratungsleistungen auch für andere Unternehmen wie zB ***Unternehmen 2*** (FN ***7***v) (***Y*** war von 23. November 2000 bis 21. November 2003 als selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen), ***Unternehmen 3*** (FN ***8***) (***A GmbH*** war von 2. März 2001 bis 30. Dezember 2011 Gesellschafterin) oder ***Unternehmen 1*** (FN ***9***) (***A GmbH*** war von 17. November 2005 bis 1. Juni 2012 Gesellschafterin) (Beschwerdeergänzung vom 17. Juni 2020).

Die ***Z Privatstiftung*** und die ***Y Privatstiftung*** haben ab dem Jahr 2004 nachweislich damit begonnen, die Möglichkeiten eines (teilweisen) Verkaufes der ***B GmbH*** an einen strategischen Partner zu evaluieren. Ein wesentliches Motiv für die Suche nach Kaufinteressenten war die erreichte Steigerung des Unternehmenswertes zu realisieren und aus dem Investment einen entsprechenden Liquiditätszufluss zu erzielen (ergänzender Schriftsatz vom 9. Juli 2019 sowie Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 30. März 2023; siehe auch Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 25. Februar 2020). Die ***J GmbH*** (heutige ***J Holding GmbH*** als Teil ***A-Bank***-Gruppe) wurde mit der Suche nach Kaufinteressenten für die ***B GmbH*** mandatiert und erstellte in der Folge eine Longlist möglicher Kaufinteressenten (siehe Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015 samt aktenkundiger Beilagen). Diese umfasste neben anderen ***Unternehmen aus der Branche*** auch Private Equity Fonds aus dem In- und Ausland. Nach Abstimmung mit den Eigentümern verschickte die ***J GmbH*** an ausgewählte Unternehmen ein Investitionsmemorandum. Einige Unternehmen gaben Ende April/Anfang Mai 2004 einen Letter of Interest mit indikativen Kaufangeboten ab (siehe Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015 samt aktenkundiger Beilagen). Die insbesondere mit der deutschen ***K GmbH***, der schweizer ***L AG*** sowie der US-amerikanischen ***M*** geführten

Verhandlungen führten zu keinem Vertragsabschluss (siehe Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015 samt Verhandlungsprotokoll vom 25. Oktober 2004 als aktenkundiger Beilage Nr 10).

Nach Beendigung des Verkaufsmandates der ***J GmbH*** (FN ***5*** – nunmehr ***J Holding GmbH*** als Teil der ***A-Bank***-Gruppe) gab es weitere Verhandlungen mit Interessenten. Der US-amerikanische Fonds ***N*** legte ein Angebot über EUR 30 Millionen (entspricht dem letztendlichen Kaufpreis). Die Verhandlungen führten nicht zu einem positiven Verkaufsabschluss.

Im Laufe des Jahres 2006 ist die ***D Bank AG*** – respektive deren 100%ige Tochtergesellschaft die ***E GmbH*** – an die ***C GmbH*** bzw an die ***Z Privatstiftung*** sowie an die ***Y Privatstiftung*** herangetreten und bekundete ihr Interesse im Rahmen eines Verkaufs der Anteile an der ***B GmbH*** die Finanzierung zu übernehmen (Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015).

Vorbereitend hat die ***D Bank AG*** beginnend ab dem Jahr 2006 entsprechende Überprüfungen (Due Diligence) vorgenommen, um Sicherheit darüber zu erlangen, ob und in welchem Ausmaß die ***B GmbH*** als Akquisitionsobjekt für eine Fremdfinanzierung des Kaufpreises und die damit verbundene Übernahme eines wirtschaftlichen Risikos durch die ***D Bank AG*** geeignet ist. Der Due Diligence-Prozess, die Ende 2006 begann, umfasste ua auch eine Financial Due Diligence sowie eine Legal Due Diligence. Die Due Diligence Überprüfungen wurden dabei durch die von der ***D Bank AG*** bzw der ***E GmbH*** engagierten Beratungsunternehmen (***Steuerberatungs GmbH & Co KEG*** bzw ***Rechtsanwälte GmbH***) durchgeführt. Die Financial Due Diligence, welche von der ***Steuerberatungs GmbH & Co KEG*** durchgeführt wurde, fand in den Monaten Februar und März 2007 statt.

In weiterer Folge war die ***D Bank AG*** bereit eine Finanzierung von EUR 25 Millionen bereitzustellen. Die Ergebnisse der Due Diligence Überprüfungen sind in die mit der ***F GmbH*** abgeschlossenen Kreditverträge eingeflossen (insbesondere in Bezug auf die in den Verträgen festgelegten Financial Covenants sowie der ***D Bank AG*** eingeräumte Informations-, Zustimmungs- und Genehmigungsrechte). Die Erwerberin selbst führte jedoch keine eigene Due Diligence durch. Es fanden keine dokumentierten Kaufpreisverhandlungen statt, vielmehr wurde der von der Käuferseite veranschlagte Kaufpreis iHv EUR 30 Millionen akzeptiert.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 21. Dezember 2006 wurde zum Stichtag 30. Juni 2006 die ***C GmbH*** down-stream auf die ***B GmbH*** verschmolzen (aktenkundiges Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung der ***C GmbH*** vom 21. Dezember 2006 betreffend die Beschlussfassung über die Verschmelzung mit der ***B GmbH***; aktenkundiges Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung der ***B GmbH***

vom 28. Dezember 2006 betreffend ua die Beschlussfassung über die Verschmelzung mit der ***C GmbH*** sowie Verschmelzungsvertrag vom 28. Dezember 2006). Folge der Verschmelzung war, dass die ***Y Privatstiftung*** und die ***Z Privatstiftung*** direkt je 50% Gesellschafterinnen der ***B GmbH*** sind.

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2007 errichtete Beschwerdeführerin (***4*** – vormals ***F GmbH*** – Firmenänderung mittels Generalversammlungsbeschluss vom 24. Juni 2010), kaufte mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 26. März 2007 die Anteile an der ***B GmbH*** um EUR 30.000.000,00 von der ***Y Privatstiftung*** und von der ***Z Privatstiftung***.

Kurz vor dem Erwerb wurden die Gesellschafterinnen der Beschwerdeführerin (vormals ***F GmbH***) als Erwerberin, die ***G Privatstiftung*** und ***H Privatstiftung*** am 8. Februar 2007 bzw am 12. Februar 2007 errichtet. Die Erwerbergesellschaft selbst (***F GmbH***) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2007 errichtet.

Stifter der ***G Privatstiftung*** sind ***Y*** und die ***Y Privatstiftung***. Stiftungsvorstände sind ***Y***, ***X*** (Funktion gelöscht mit Firmenbucheintragung vom 28. Oktober 2008; stattdessen vertritt die Ehefrau des Stifters ***U*** gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied seit 20. Oktober 2008) und ***Z*** (Punkt 9.2. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006), wobei ***Y*** laut Stiftungsurkunde die Einzelvertretungsbefugnis eingeräumt wurde (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006). ***Y*** hat zu Lebzeiten ein bindendes Vorschlagsrecht bei Neubenennungen des Stiftungsvorstandes, ein Recht zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern aus wichtigen Gründen (Punkt 9.4. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006), die Einzelvertretungsbefugnis sowie ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung (Punkt 12.1. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006). Der Stiftungsvorstand entscheidet mit einfacher Mehrheit (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006). Die Funktionsdauer des ersten Stiftungsvorstandes gilt für jedes Mitglied auf fünf Jahre. Nachfolgende Mitglieder des Stiftungsvorstandes sind jeweils auf fünf Jahre zu bestellen (Punkt 9.3. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006). Ein Widerrufsrecht wurde nicht vorbehalten. Die Auflösung der Stiftung erfordert einen einstimmigen Beschluss von Stiftungsvorstand und Stifter (Punkt 13. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006). Bei der ***G Privatstiftung*** war weder zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen noch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Abtretungsvertrages bzw zum Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises der ***B GmbH*** ein Begünstigter festgelegt. Die Begünstigten der Stiftung werden vom der ***I Privatstiftung*** festgestellt, wobei zu den betrachtungsgegenständlichen Zeitpunkten von dieser keine Festlegungen von Begünstigten stattgefunden haben, eine abstrakte Beschreibung potentiell Begünstigter lag ebenfalls nicht vor. Letztbegünstigte ist die ***Y Privatstiftung***, wenn kein Begünstigter mehr vorhanden ist (Punkt 6. und 7. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006).

Stifter der ***H Privatstiftung*** sind ***Z*** und die ***I Privatstiftung***. Stiftungsvorstände sind hier ***Z***, ***W*** (Funktion gelöscht mit Firmenbucheintragung am 26. Februar 2010; stattdessen vertritt seit 19. Jänner 2010 die Ehefrau des Stifters ***S*** gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied) und ***Y***, wobei ***Z*** laut Stiftungsurkunde die Einzelvertretungsbefugnis eingeräumt wurde (Punkt 9. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007). Der Stiftungsvorstand entscheidet mit einfacher Mehrheit. (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007). Die Funktionsdauer des ersten Stiftungsvorstandes gilt für jedes Mitglied auf fünf Jahre. Nachfolgende Mitglieder des Stiftungsvorstandes sind jeweils auf fünf Jahre zu bestellen (Punkt 9.3. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007). ***Z*** hat zu Lebzeiten ein bindendes Vorschlagsrecht bei Neubenennungen des Stiftungsvorstandes (Punkt 9.4. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007), ein Recht zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern aus wichtigen Gründen (Punkt 9.4. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007), die Einzelvertretungsbefugnis (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007) sowie ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung (Punkt 12.1. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007). Ein Widerrufsrecht wurde nicht vorbehalten. Die Auflösung der Stiftung erfordert einen einstimmigen Beschluss von Stiftungsvorstand und Stifter. Bei der ***H Privatstiftung*** war weder zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen noch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Abtretungsvertrages bzw zum Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises der ***B GmbH*** ein Begünstigter festgelegt. Die Begünstigten der Stiftung werden von der ***Y Privatstiftung*** festgestellt, wobei zu den betrachtungsgegenständlichen Zeitpunkten von dieser keine Festlegungen von Begünstigten stattgefunden haben, eine abstrakte Beschreibung potentiell Begünstigter lag ebenfalls nicht vor. Letztbegünstigte ist die ***I Privatstiftung***, wenn kein Begünstigter mehr vorhanden ist (Punkt 6. und 7. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007). Geschäftsanschrift der ***H Privatstiftung*** ist ***Adresse*** (Firmenbuchauszug).

Die erwerbende Beschwerdeführerin, vormals ***F GmbH***, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2007 gegründet. Der Gesellschaftsvertrag wurde unterzeichnet von ***Y***, als selbstständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der ***G Privatstiftung*** als Gesellschafterin und ***Z***, als selbstständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der ***H Privatstiftung*** als Gesellschafterin. Mit selben Notariatsakt wurde ***V*** mit Gesellschafterbeschluss zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt (aktenkundiger Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2007). Die Eigenmittelausstattung der ***F GmbH*** war relativ gering (siehe Ausführung der steuerlichen Vertretung in der Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015).

Ein Geschäftsführungsvertrag zwischen ***V*** und der Beschwerdeführerin, vormals ***F GmbH*** bestand ebenso wenig wie ein Dienstvertrag. Festgestellt wird, dass ***V*** zudem Dienstnehmer und Geschäftsführer der erworbenen Kapitalgesellschaft ***B GmbH*** war.

Eine Zeugeneinvernahme von ***V*** scheidet aus, weil dieser im Jahr 2019 verstorben ist. Eine Einvernahme im Rahmen der Außenprüfung zum Streitgegenstand ist nicht erfolgt.

Am 26. März 2007 fand eine Generalversammlung der vormaligen ***F GmbH*** (nunmehr Beschwerdeführerin) in den Räumlichkeiten der ***A GmbH*** in ***Adresse*** statt. Die Gesellschafterinnen (***H Privatstiftung*** und ***G Privatstiftung***) wurden durch die selbständig vertretungsbefugten Vorstände, ***Z*** und ***Y***, vertreten. ***Z*** übernahm den Vorsitz der Generalversammlung.

Inhaltlich wurde auszugsweise wie folgt lautender Generalversammlungsbeschluss gefasst:

*„ad Punkt 1 der Tagesordnung [1. Kauf der ***Unternehmensname*** (***B GmbH***)]:*

*Die Geschäftsführung [der ***F GmbH***: ***V***] der ***F GmbH*** wird ermächtigt 100% der Anteile an der ***Unternehmensname*** [***B GmbH***] um den Kaufpreis von EURO 30 Millionen zu erwerben und die dementsprechenden Verträge und Notariatsakte zu unterfertigen.*

Dieser Antrag wird einstimmig angenommen.

ad Punkt 2 der Tagesordnung [2. Finanzierung]:

*Die Geschäftsführung [der ***F GmbH***] wird ermächtigt bei der ***D Bank AG*** die Finanzierung des Kaufpreises durchzuführen und die entsprechenden Vereinbarungen zu schließen. Die Fremdfinanzierung des Anteilskaufs soll EURO 25 Millionen nicht übersteigen.*

Dieser Antrag wird einstimmig angenommen.

ad Punkt 3 der Tagesordnung [Eigenkapitalausstattung]:

*Die Geschäftsführung [der ***F GmbH***] wird ermächtigt eine Gewinnausschüttung der [***B GmbH***] an die [***F GmbH***] in der Höhe von EURO 4 Millionen zu beschließen.*

*Die [***F GmbH***] wird somit ein Gesamtkapital von EURO 5 Millionen haben.*

Dieser Antrag wird einstimmig angenommen. [...]“

Ebenfalls am 26. März 2007 wurde zwischen der ***Y Privatstiftung*** und der ***Z Privatstiftung*** und der ***F GmbH*** ein Kauf- und Abtretungsvertrag geschlossen. Mit Ablauf des 31. März 2007 traten die ***Y Privatstiftung*** und die ***Z Privatstiftung*** ihre Geschäftsanteile an der ***B GmbH*** an die ***F GmbH*** ab (Punkt 2 und 3 des Vertrages). Die ***F GmbH*** erwarb die abtretungsgegenständlichen Geschäftsanteile mit allen Ansprüchen, Rechten und Pflichten, wie sie der ***Y Privatstiftung*** und der ***Z Privatstiftung*** als bisherige Gesellschafter im Zeitpunkt des Ablaufes des 31. März 2007 zugestanden sind (Punkt 4 des Vertrages). Nach Punkt 6 des Vertrages haben die die ***Y Privatstiftung*** und die ***Z Privatstiftung*** der ***F GmbH*** die Möglichkeit eingeräumt, die rechtlichen, steuerlichen, finanziellen und technischen Verhältnisse der ***B GmbH*** und ihres Unternehmens im Rahmen einer Due Diligence Prüfung zu prüfen, wobei der Umfang und der Inhalt dieser Prüfung der ***F GmbH*** überlassen war. Der Kauf- und Abtretungspreis betrug nach Punkt III insgesamt EUR 30.000000,00. Punkt IV. des Vertrages

regelt Zusicherungen und Gewährleistungen, Punkt V. regelt die Verrechnung von Abgaben, Punkt VI Haftungseinschränkungen und Grenzen, Punkt VII. Sicherheiten und Punkt der VIII. Diverses. Der Vertrag stand nach Punkt XI. unter der auflösenden Bedingung der vollständigen Bezahlung des Kauf- und Abtretungspreises.

Zur Finanzierung des sachverhaltsgegenständlichen Erwerbs der Anteile an der ***B GmbH*** um den Kaufpreis von EUR 30 Millionen wurden von der ***F GmbH*** zwei Kreditverträge mit der ***D Bank AG*** abgeschlossen. Die Finanzierungsverhandlungen wurden nicht von der ***F GmbH*** als Käuferin geführt. Vielmehr ist – wie bereits ausgeführt – die ***D Bank AG*** – respektive deren 100%ige Tochtergesellschaft die ***E GmbH*** – im Jahr 2006 an die Verkäuferseite, nämlich an die ***C GmbH*** bzw an die ***Z Privatstiftung*** sowie an die ***Y Privatstiftung*** herangetreten, um Verhandlungen zur Finanzierung eines Anteilskaufes zu führen. Wie bereits festgestellt wurde die Geschäftsführung der ***F GmbH*** mit Generalversammlungsbeschluss vom 26. März 2007 ermächtigt die Anteile um EUR 30 Mio zu erwerben und EUR 25 Mio dabei entsprechend der von ***Y*** und ***Z*** von Verkäuferseite ausverhandelten Finanzierungsbedingungen fremd zu finanzieren.

Aus dem Kreditvertrag Senior A (***Kredit 1***) geht insbesondere hervor, dass der Kreditbetrag EUR 18 Millionen beträgt und die weiteren Mittel für den Erwerb der Zielgesellschaftsanteile wie folgt aufzubringen sind (Punkt 4.1.2 Aufbringung der Mittel für den Erwerb der Zielgesellschaft-Anteile des Kreditvertrages Senior A):

„(a) Der Kaufpreis für die Zielgesellschaft-Anteile beträgt EUR 30.000.000,- (,Kaufpreis').

(b) Im Zusammenhang mit der Finanzierung des Kaufpreises werden

(i) der Kreditgeber mit dem Kreditnehmer diesen Kreditvertrag abschließen,

(ii) der Kreditgeber (in dieser Eigenschaft ,Senior-B-Kreditgeber') mit dem Kreditnehmer einen Kreditvertrag über maximal EUR 7.000.000,- (,Senior-B-Kreditvertrag') abschließenden, und

(iii) EUR 4.000.000,- an Dividenden der Zielgesellschaft an den Kreditnehmer ausgeschüttet,

*(iv) die Gesellschafter des Kreditnehmers [***H Privatstiftung*** und die ***G Privatstiftung***] dem Kreditnehmer jeden über die Summe der in Punkt 4.1.2(b)(i) und (ii) genannten Beträge hinausgehenden, zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises erforderlichen Betrag in Form von Eigenmitteln zur Verfügung stellen, und zwar einen Betrag in Höhe von zumindest EUR 1.000.000,-.*

(c) Auszahlungsvoraussetzung ist, dass ein Nachweis darüber vorliegt, dass

(i) der Senior-B-Kreditvertrag rechtswirksam abgeschlossen wurde,

*(ii) die Gesellschafter des Kreditnehmers die vorhin genannten Beträge an den Kreditnehmer geleistet haben und der Kreditnehmer auf dem Konto beim Kreditgeber, ***Bankdaten***, über ein Kontoguthaben in der Höhe von zumindest EUR 5.000.000,- verfügt.“*

Das Dokument führt in der Fußzeile folgenden Dokumentenpfad an:

K:\KR\RA\10Akquisitionsfinanzierung***Name der Unternehmen***\001 Bis closing\01a Senior A***Unternehmensname*** SeniorA_070327_FINAL.doc

Aus dem Kreditvertrag Senior B (***Kredit 2***) geht insbesondere hervor, dass der Kreditbetrag EUR 7 Mio beträgt und die weiteren Mittel für den Erwerb der Zielgesellschaftsanteile wie folgt aufzubringen sind (Punkt 4.1.2 Aufbringung der Mittel für den Erwerb der Zielgesellschaft-Anteile des Kreditvertrages Senior B):

„(a) Der Kaufpreis für die Zielgesellschaft-Anteile beträgt EUR 30.000.000,- (,Kaufpreis').

(b) Im Zusammenhang mit der Finanzierung des Kaufpreises werden

(i) der Kreditgeber mit dem Kreditnehmer diesen Kreditvertrag abschließen,

(ii) der Kreditgeber (in dieser Eigenschaft ,Senior-A-Kreditgeber') mit dem Kreditnehmer einen Kreditvertrag über maximal EUR 18.000.000,- (,Senior-A-Kreditvertrag') abschließenden, und

(iii) EUR 4.000.000,- an Dividenden der Zielgesellschaft an den Kreditnehmer ausgeschüttet,

*(iv) die Gesellschafter des Kreditnehmers [***H Privatstiftung*** und die ***G Privatstiftung***] dem Kreditnehmer jeden über die Summe der in Punkt 4.1.2(b)(i) und (ii) genannten Beträge hinausgehenden, zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises erforderlichen Betrag in Form von Eigenmitteln zur Verfügung stellen, und zwar einen Betrag in Höhe von zumindest EUR 1.000.000,-.*

(c) Auszahlungsvoraussetzung ist, dass ein Nachweis darüber vorliegt, dass

(i) der Senior-A-Kreditvertrag rechtswirksam abgeschlossen wurde,

*(ii) die Gesellschafter des Kreditnehmers die vorhin genannten Beträge an den Kreditnehmer geleistet haben und der Kreditnehmer auf dem Konto beim Kreditgeber, ***Bankdaten***, über ein Kontoguthaben in der Höhe von zumindest EUR 5.000.000,- verfügt.“*

Das Dokument führt in der Fußzeile folgenden Dokumentenpfad an: K:\KR\RA\10

Akquisitionsfinanzierung***Name der Unternehmen***\001 Bis closing\01b Senior B***Unternehmensname*** SeniorB_070327_FINAL.doc

Der Anteilserwerb wurde somit zu ca 80% durch die ***D Bank AG*** fremdfinanziert.

Aufgrund der zwischen der ***E GmbH*** und der ***F GmbH*** am 28. März 2007 geschlossenen Vereinbarung war Letztere dazu verpflichtet ein Bearbeitungsentgelt für die von der ***E GmbH*** erbrachten Beratungsleistungen bezüglich der Strukturierung der Aufbringung von Fremdkapital iHv EUR 312.500,00 (netto) zu bezahlen. Am 29. März 2007 erfolgte die Rechnungslegung. Ein Leistungsverzeichnis konnte nicht mehr angefordert werden; die ***E GmbH*** wurde 2013 liquidiert (Vorhaltbeantwortung vom 20. September 2016).

Datiert mit 11. Juni 2007 adressiert an die ***F GmbH*** (nunmehr Beschwerdeführerin) wurden vom Rechtsanwalt Kosten für 1. die Erstellung und Überarbeitung des Kaufs- und

Abtretungsvertrages zwischen der ***Y Privatstiftung***, der ***Z Privatstiftung*** und der ***F GmbH***; 2. die Prüfung von Kreditverträgen mit der ***D Bank AG***; 3. die Prüfung von Sicherheitenverträgen mit der ***D Bank AG***, sowie 4. sämtliche mit diesen Leistungen im Zusammenhang stehende Nebenleistungen, wie Telefonate, Korrespondenz, Konferenzen und Kommissionen in Rechnung gestellt. Das aktenkundige Schriftstück hat einen Eingangsstempel der ***B GmbH*** vom 13. Juni 2007 und enthält einen handschriftlichen Vermerk bezahlt am 27. Juni 2007.

Das Bundesfinanzgericht geht im Beschwerdefall vom Vorliegen einer tatsächlich koordiniert ausgeübten einheitlichen Leitung und Einflussnahme, sowohl auf Verkäufer- als auch auf Erwerberseite jedenfalls in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik, (mittelbar) durch die natürlichen Personen ***Z*** und ***Y***, im Zeitpunkt des gegenständlichen Transaktionsvorganges aus. Diesen kamen wie festgestellt aufgrund der bestehenden personellen Verflechtung hinsichtlich des gegenständlichen Transaktionsvorganges sämtliche wesensimmanente Entscheidungen in Zusammenhang damit zu. Sie haben nachweislich sämtliche Vertragsbedingungen und Finanzierungsentscheidungen ausverhandelt und darüber hinaus im Wege von Beratungsleistungen auch die weiterhin bestehende Einflussnahme auf die Zielgesellschaft insbesondere im Bereich der Unternehmensstrategie und des Finanzcontrollings sichergestellt. Das tatsächliche Geschehen zeigt eine koordinierte Vorgangsweise der beiden Stifter sowie selbstständig vertretungsbefugten Stiftungsvorstände sämtlicher an der gegenständlichen Transaktion beteiligten Privatstiftungen, sowohl auf Käufer- als auch auf Verkäuferseite, auf.

Die Beschwerdeführerin, vormals ***F GmbH*** und die ***B GmbH*** bilden eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988. Der Gruppenvertrag vom 14. Dezember 2007 gilt ab der Veranlagung 2008.

Die streitgegenständliche Firmenwertabschreibung wurde wie folgt berechnet:

Steuerliche Anschaffungskosten	EUR 30.000.000,00
Hiervon 50 % Bemessungsgrundlage für Firmenwertabschreibung	EUR 15.000.000,00
Basis	EUR 15.000.000,00
Firmenwertabschreibung	EUR 1.000.000,00

Seit 2008 wurde eine Firmenwertabschreibung iHv EUR 1.000.000,00 jährlich geltend gemacht.

Für den Anteilskauf hat die ***F GmbH*** bei der ***D Bank AG*** zwei Kredite (***Kredit 1*** und ***Kredit 2***) aufgenommen. Dafür sind in den Jahren 2011 und 2012 folgende Zinsen angefallen:

Konto 82800:	WJ 2011	WJ 2012
Zinsaufwand gesamt	379.272,80	403.180,46
Zinsaufwand 1-3/2011	94.580,88	

Weder vom Bundesfinanzgericht noch von der belangten Behörde werden Zweifel an der wirtschaftlichen Begründetheit der von der Beschwerdeführerin gewählten Gestaltung gehegt (vgl auch Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 12. Juni 2023). Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin brachte glaubhaft vor, dass der Verkauf der ***B GmbH*** vorbereitet wurde, um die stillen Reserven in den die Beteiligung haltenden Privatstiftungen zu realisieren, was durch Gewinnausschüttungen nicht möglich gewesen wäre. Der Anteilsverkauf war für die Darstellung im Konzernabschluss erforderlich (vgl Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 30. März 2023; ergänzender Schriftsatz vom 9. Juli 2019).

Die Beschwerdeführerin notierte unstrittig ab dem Jahr 2011 an der Börse. In der Folge musste das Unternehmen im Jahr 2020 (eingeleitet im Jahr 2018) mangels Streubesitz von der Börse genommen werden (vgl Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 30. März 2023).

Von der belangten Behörde wurden in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 betreffend die Abgabenfestsetzung in den Jahren 2008 und 2009 erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches dargetan, die seitens der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin unwidersprochen blieben:

Gruppenfeststellungsbescheid für das Jahr 2008 vom 13. Dezember 2018 (abgeleiteter Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 14. Dezember 2018)

2009-2013: Vorhalt vom 13. Jänner 2010, FGT vom 15. Februar 2010, GK vom 25. Februar 2010, GK vom 12. April 2011

2014: Vorhalt der Außenprüfung vom 10. Oktober 2014

2015: Vorhalt vom 3. September 2015

2016: Vorhalt vom 4. April 2016

2017: Vorhalt vom 15. Dezember 2017

Gruppenfeststellungsbescheid für das Jahr 2009 vom 13. Dezember 2018 (abgeleiteter Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 14. Dezember 2018)

2010-2014: Bescheid vom 11. Mai 2011

2015: Vorhalt vom 9. September 2015

2016: Vorhalt vom 4. April 2016

2017: Vorhalt vom 15. Dezember 2017

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

Y hat sich auf Ebene der ***Y Privatstiftung*** die beherrschende Stellung des Stifters durch Vorbehalt von Einflussnahme- und Gestaltungsmöglichkeiten gesichert. So hat sich der Stifter auf Lebenszeit als Stiftungsvorstand mit Einzelzeichnungsberechtigung (nach außen) eingesetzt; das bindende Vorschlagsrecht bei Neubenennung eines Stiftungsvorstandes vorbehalten; ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung und ein Widerrufsrecht der Stiftung vorbehalten.

Der Stiftungsvorstand der ***Y Privatstiftung*** besteht aus drei Mitgliedern. Einzelvertretungsbefugt ist dabei der Stifter ***Y*** selbst. Weitere Mitglieder sind seine Ehefrau ***U*** und ***Z***. Damit ergibt sich nach Maßgabe des Stiftungsrechts faktisch die Alleinvertretungsmöglichkeit durch ***Y*** (Stifter und Vorstand) im Außenverhältnis. Dies ergibt sich aus Punkt 9.5. der Stiftungserklärung. Im Innenverhältnis ist nach Punkt 9.5 der Stiftungsurkunde einfache Mehrheit erforderlich. Die einfache Mehrheit kann dabei in Zusammenwirkung mit einer dem Stifter nahestehenden Person, nämlich seiner Ehefrau ***U***, erreicht werden. Des Weiteren ergibt aus der engen wechselseitigen Personenverflechtung zwischen dem dritten Vorstandsmitglied (***Z***) eine faktische Verbundenheit: Die beiden wesentlichen Entscheidungsträger – ***Y*** und ***Z*** – sind wie oben festgestellt gemeinsam Geschäftsführer zB der ***C GmbH*** sowie der ***A GmbH*** oder (vormals) Gesellschafter der ***A GmbH***. Zudem hatten ***Y*** und ***Z*** vice versa in den von ihnen jeweils errichteten Stiftungen einen Vorstandssitz (***Y Privatstiftung***, ***Z Privatstiftung***, ***G Privatstiftung*** und ***H Privatstiftung***).

Z hat sich auf Ebene der ***Z Privatstiftung*** die beherrschende Stellung des Stifters durch Vorbehalt von Einflussnahme- und Gestaltungsmöglichkeiten gesichert. So hat sich der Stifter auf Lebenszeit als Stiftungsvorstand mit Einzelzeichnungsberechtigung (nach außen) eingesetzt; das bindende Vorschlagsrecht bei Neubenennung eines Stiftungsvorstandes vorbehalten; ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung und ein Widerrufsrecht der Stiftung vorbehalten.

Der Stiftungsvorstand der ***Z Privatstiftung*** besteht aus drei Mitgliedern. Einzelvertretungsbefugt ist dabei der Stifter ***Z*** selbst. Weitere Mitglieder sind seine Ehefrau ***S*** und Herr ***Y***. Damit ergibt sich nach Maßgabe des Stiftungsrechts faktisch die Alleinvertretungsmöglichkeit durch ***Z*** (Stifter und Vorstand) im Außenverhältnis. Dies ergibt sich aus Punkt 9.5. der Stiftungserklärung. Im Innenverhältnis ist nach Punkt 9.5 der Stiftungsurkunde einfache Mehrheit erforderlich. Die einfache Mehrheit kann dabei in Zusammenwirkung mit einer dem Stifter nahestehenden Person, nämlich seiner Ehefrau ***S***, erreicht werden. Des Weiteren ergibt aus der engen wechselseitigen Personenverflechtung zwischen dem dritten Vorstandsmitglied (***Y***) eine faktische

Verbundenheit: Die beiden wesentlichen Entscheidungsträger – ***Y*** und ***Z*** – sind wie oben festgestellt gemeinsam Geschäftsführer zB der ***C GmbH*** sowie der ***A GmbH*** oder (vormals) Gesellschafter der ***A GmbH***. Zudem hatten ***Y*** und ***Z*** vice versa in den von ihnen jeweils errichteten Stiftungen einen Vorstandssitz (***Y Privatstiftung***, ***Z Privatstiftung***, ***G Privatstiftung*** und ***H Privatstiftung***).

Im Beschwerdefall waren Gesellschafter der ***A GmbH*** zum Zeitpunkt des Ankaufs der Anteile an der nunmehrigen Zielgesellschaft ***B GmbH*** ***Z*** und ***Y*** zu je 50 %. Die ***A GmbH*** ***B GmbH*** erbrachte aufgrund von Managementverträgen Leistungen insbesondere auch im Bereich der Finanzierung und Unternehmensstrategie. Seit 13. März 2001 waren die Stiftungen der vormaligen Gesellschafter, die ***Y Privatstiftung*** und die ***Z Privatstiftung***, Gesellschafter der ***A GmbH***. ***Z*** und ***Y*** blieben selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer. Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 24. August 2004 wurde die Beteiligung an der ***B GmbH*** in die kurz zuvor errichtete Schwestergesellschaft der ***A GmbH***, die ***C GmbH***, abgespalten. Hinzuweisen ist, dass parallel im Jahr 2004 die Käufersuche für die ***B GmbH*** erfolgte. Gesellschafter der übernehmenden ***C GmbH*** waren ebenfalls die ***Y Privatstiftung*** und ***Z Privatstiftung*** zu je 50%. Selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer der ***C GmbH*** waren ***Z*** und ***Y***. Mit Verschmelzungsvertrag vom 21. Dezember 2006 (Stichtag 30. Juni 2006), somit einige Monate vor dem Verkauf der ***B GmbH*** an die ***F GmbH*** (nunmehrige Beschwerdeführerin) am 26. März 2007 wurde die ***C GmbH*** down-stream auf die ***B GmbH*** verschmolzen. ***Z*** und ***Y*** waren somit nicht mehr als Geschäftsführer der Muttergesellschaft der Zielgesellschaft ***C GmbH*** involviert. Gesellschafter und Verkäufer waren nunmehr die jeweils von ***Z*** und ***Y*** errichteten Stiftungen, die ***Y Privatstiftung*** und die ***Z Privatstiftung*** (deren einzelvertretungsbefugte Stiftungsvorstände sie sind). Hinzuweisen ist auch, dass ***Z*** und ***Y*** bis zur freiwilligen Auflösung des Aufsichtsrates im Jahr 2006 der ***B GmbH*** als Zielgesellschaft in diesem als Vorsitzender und stellvertretender Vorsitzender vertreten waren.

Die Gesellschafterinnen der Beschwerdeführerin (vormals ***F GmbH*** als erwerbenden Kapitalgesellschaft, die ***G Privatstiftung*** und ***H Privatstiftung*** wurden erst im Februar 2007, somit kurz vor dem streitgegenständlichen Transaktionsvorgang im März 2007 errichtet. Gleiches gilt für die mit Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2007 errichtete Beschwerdeführerin selbst.

Z hat sich dabei auf Ebene der ***H Privatstiftung*** die beherrschende Stellung des Stifters durch Vorbehalt von Einflussnahme- und Gestaltungsmöglichkeiten gesichert. So hat sich der Stifter auf Lebenszeit als Stiftungsvorstand mit Einzelzeichnungsberechtigung (nach außen) eingesetzt; das bindende Vorschlagsrecht bei Neubenennung eines Stiftungsvorstandes vorbehalten; ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung sowie ein Recht auf Abberufung des Stiftungsvorstandes aus gewichtigen Gründen vorbehalten. Der Stiftungsvorstand der ***H

Privatstiftung*** besteht zwar aus drei Mitgliedern. Einzelvertretungsbefugt ist dabei jedoch der Stifter ***Z*** selbst. Weitere Mitglieder sind ***W*** und ***Y***. Festzuhalten ist, dass die Funktion von ***W*** als Vorstand jedoch mit Firmenbucheintragung vom 26. Februar 2010 gelöscht wurde; stattdessen vertritt seit 19. Jänner 2010 die Ehefrau des Stifters ***S*** gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied. Damit ergibt sich nach Maßgabe des Stiftungsrechts faktisch die Alleinvertretungsmöglichkeit durch ***Z*** (Stifter und Vorstand) im Außenverhältnis. Dies ergibt sich aus Punkt 9.5. der Stiftungserklärung. Im Innenverhältnis ist nach Punkt 9.5 der Stiftungsurkunde einfache Mehrheit erforderlich. Des Weiteren ergibt sich aus der engen wechselseitigen Personenverflechtung zwischen dem dritten Vorstandsmitglied (***Y***) eine faktische Verbundenheit: Die beiden wesentlichen Entscheidungsträger – ***Y*** und ***Z*** – sind wie oben festgestellt gemeinsam Geschäftsführer zB der ***C GmbH*** sowie der ***A GmbH*** oder (vormals) Gesellschafter der ***A GmbH***. Zudem hatten ***Y*** und ***Z*** vice versa in den von ihnen jeweils errichteten Stiftungen einen Vorstandssitz (***Y Privatstiftung***, ***Z Privatstiftung***, ***G Privatstiftung*** und ***H Privatstiftung***). Zusätzlich wirken die ***Y Privatstiftung***, deren Stifter und einzelvertretungsbefugtes Vorstandsmitglied ***Y*** ist sowie die ***I Privatstiftung***, deren Stifter und einzelvertretungsbefugtes Vorstandsmitglied ***Z*** ist, wechselseitig bei der Bestimmung der Begünstigten der ***G Privatstiftung*** und ***H Privatstiftung*** mit. Damit ergibt sich, dass auch im Innenverhältnis mit ein bei Zusammenwirken der im Beschwerdefall wiederkehrend maßgebenden Geschäftspartner ***Y*** und ***Z*** eine (einfache) Mehrheit und damit Beschlussfassung möglich ist.

Y hat sich auf Ebene der ***G Privatstiftung*** die beherrschende Stellung des Stifters durch Vorbehalt von Einflussnahme- und Gestaltungsmöglichkeiten gesichert. So hat sich der Stifter auf Lebenszeit als Stiftungsvorstand mit Einzelzeichnungsberechtigung (nach außen) eingesetzt; das bindende Vorschlagsrecht bei Neubenennung eines Stiftungsvorstandes vorbehalten; ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung sowie ein Recht auf Abberufung des Stiftungsvorstandes aus gewichtigen Gründen vorbehalten. Der Stiftungsvorstand der ***G Privatstiftung*** besteht aus drei Mitgliedern. Einzelvertretungsbefugt ist dabei der Stifter ***Y*** selbst. Weitere Mitglieder sind ***X*** und ***Z***. Festzuhalten ist, dass die Funktion von ***X*** als Vorstand jedoch mit Firmenbucheintragung vom 28. Oktober 2008 gelöscht wurde; stattdessen vertritt seit 20. Oktober 2008 die Ehefrau des Stifters ***U*** gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied. Damit ergibt sich nach Maßgabe des Stiftungsrechts faktisch die Alleinvertretungsmöglichkeit durch ***Y*** (Stifter und Vorstand) im Außenverhältnis. Dies ergibt sich aus Punkt 9.5. der Stiftungserklärung. Im Innenverhältnis ist nach Punkt 9.5 der Stiftungsurkunde einfache Mehrheit erforderlich. Des Weiteren ergibt sich aus der engen wechselseitigen Personenverflechtung zwischen dem dritten Vorstandsmitglied (***Y***) eine faktische Verbundenheit: Die beiden wesentlichen Entscheidungsträger – ***Y*** und ***Z*** – sind wie oben festgestellt gemeinsam

Geschäftsführer zB der ***C GmbH*** sowie der ***A GmbH*** oder (vormals) Gesellschafter der ***A GmbH***. Zudem hatten ***Y*** und ***Z*** vice versa in den von ihnen jeweils errichteten Stiftungen einen Vorstandssitz (***Y Privatstiftung***, ***Z Privatstiftung***, ***G Privatstiftung*** und ***H Privatstiftung***). Zusätzlich wirken die ***Y Privatstiftung***, deren Stifter und einzelvertretungsbefugtes Vorstandsmitglied ***Y*** ist sowie die ***I Privatstiftung***, deren Stifter und einzelvertretungsbefugtes Vorstandsmitglied ***Z*** ist, wechselseitig bei der Bestimmung der Begünstigten der ***G Privatstiftung*** und ***H Privatstiftung*** mit. Damit ergibt sich, dass auch im Innenverhältnis mit ein bei Zusammenwirken der im Beschwerdefall wiederkehrend maßgebenden Geschäftspartner ***Y*** und ***Z*** eine (einfache) Mehrheit und damit Beschlussfassung möglich ist.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich in der Gesamtbetrachtung im Beschwerdefall jedenfalls eine enge wechselseitige Personenverflechtung zwischen den jeweils (einzelnvertretungsbefugten) Stiftungsvorständen ***Y*** und ***Z*** sowohl auf der auf Käufer- als auch Verkäuferseite der beteiligten Privatstiftungen.

Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin brachte wiederholt im Verfahren vor, dass die betreffenden zwischen der ***A GmbH*** und der ***B GmbH*** geschlossenen Managementverträge die gleichen Beratungsleistungen umfassen würden, die auch an andere Unternehmen erbracht worden seien und damit keine Einflussnahme ermöglicht werden würde. Die ***A GmbH*** sei eine herkömmliche Beratungsgesellschaft mit mehreren verschiedenen Kunden. In der ergänzenden Beschwerdestellungnahme vom 17. Juni 2020 werden dabei etwa folgende Kunden genannt: die ***Unternehmen 2*** (FN ***7***), deren selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer ***Y*** im Zeitraum von 23. November 2000 bis 21. November 2003 war; die ***Unternehmen 3*** (FN ***8***), deren Gesellschafterin von 2. März 2001 bis 30. Dezember 2011 die ***A GmbH*** oder die ***Unternehmen 1*** (FN ***9***), deren Gesellschafterin von 17. November 2005 bis 1. Juni 2012 ebenfalls die ***A GmbH*** war.

Mit den Ausführungen zeigt die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin gerade nicht auf, dass eine Einflussnahme durch die betreffenden Managementverträge ausgeschlossen gewesen sei, weil es sich um eine „herkömmliche Beratungsgesellschaft“ gehandelt habe. Vielmehr indiziert die aufgezeigte Eigentümer- bzw Führungsstruktur der von der Beschwerdeführerin selbst ins Treffen geführten Gesellschaften die von der belangten Behörde monierte personelle Verflechtung und dadurch bestehende Einflussmöglichkeit.

Die betreffenden Managementverträge umfassten zum Zeitpunkt des streitgegenständlichen Anteilskaufs ua sowohl das Finanzcontrolling als auch die Erarbeitung der Unternehmensstrategie der ***B GmbH***. Gesellschafterin zu jeweils 50% an der ***A GmbH*** waren die ***Z Privatstiftung***, deren Stifter und einzelvertretungsbefugter

Stiftungsvorstand ***Z*** (neben seiner Ehefrau und ***Y*** als weiteren Stiftungsvorständen) ist sowie die ***Y Privatstiftung***, deren Stifter und einzelvertretungsbefugter Stiftungsvorstand ***Y*** (neben seiner Ehefrau und ***Z*** als weiteren Stiftungsvorständen) ist.

Nach den aktenkundigen Leistungsnachweisen wurden die Leistungen an die ***B GmbH*** von ***Y*** und ***Z*** erbracht (siehe Überschrift im Leistungsnachweis 2007 für das 2. Quartal 2007). Von ***Y*** und ***Z*** wurden demzufolge drei Managementmeetings zur Finanzsituation der ***B GmbH*** und der Geschäftsentwicklung zu insgesamt 36 Stunden abgehalten. Weiters wurden drei Analyse-Monatsreporting-Meetings zwischen einem Geschäftsführer der ***B GmbH*** und ***Z*** zu insgesamt neun Stunden abgehalten und Vorgespräche mit ***11*** zu einem Tenderverfahren ***10*** zu insgesamt 80 Stunden geführt. Im Zeitraum 1. April 2007 bis 31. März 2008 fanden monatliche Ergebnisbesprechungen auf Grundlage der Monats- und Quartalsreports mit dem CFO der ***B GmbH*** zu insgesamt 36 Stunden statt. Von der ***A GmbH*** in Person von ***Y*** und ***Z*** wurden weiters Bankengespräche zu Finanzierungen und Veranlagungen mit diversen Banken zu insgesamt 24 Stunden geführt. Es wurde nach neuen Geschäftsfeldern für die ***B GmbH*** gesucht und M&A-Möglichkeiten geprüft. Managementmeetings zur Strategieentwicklung fanden im Ausmaß von 108 Stunden statt.

Die durch die Managementverträge vermittelte Einflussmöglichkeit auf die ***B GmbH*** der ***Z Privatstiftung*** sowie der ***Y Privatstiftung*** als Gesellschafterinnen ist ebenso wenig von der Hand zu weisen wie die dadurch bestehende Einflussmöglichkeit deren jeweilig einzelvertretungsbefugten Stiftern ***Z*** und ***Y***, die vice versa in den jeweiligen Stiftungen (neben den jeweiligen Ehefrauen) als Stiftungsvorstände fungierten und Geschäftsführer der leistungserbringenden ***A GmbH*** sind. Die Managementverträge haben im Zeitpunkt des streitgegenständlichen Anteilskaufes auch tatsächlich sowohl das Finanzcontrolling als auch die Erarbeitung der Unternehmensstrategie umfasst. Insbesondere aus den aktenkundigen Leistungsnachweisen ist ersichtlich, dass im Beschwerdefall nicht nur von einer möglichen, sondern auch von einer tatsächlich ausgeübten Einflussnahme und einheitlichen Leistung von ***Z*** und ***Y*** auszugehen ist. Sie haben wie oben dargestellt etwa die Unternehmensstrategie der ***B GmbH*** vorgegeben, Managementmeetings zur Finanzsituation abgehalten sowie Bankengespräche zu Finanzierungen und Veranlagungen geführt. Ebenso wurde durch Leistungen im Bereich Key-Account-inländischer Kunden sowie durch die Geschäftsanbahnung bei internationalen Geschäften tatsächlich Einfluss auf den Geschäftsbereich der ***B GmbH*** genommen.

In der Gesamtbetrachtung zu würdigen ist auch, dass ***Z*** als Vorsitzender und ***Y*** als Stellvertreter des Vorsitzenden des (fakultativen) Aufsichtsrates der Zielgesellschaft ***B GmbH*** bis zur freiwilligen Auflösung des Aufsichtsrates im Jahr 2006 bestellt waren. Die Eintragung der Löschung ins Firmenbuch erfolgte am 30. Dezember 2006, somit rund drei

Monate vor Unterfertigung des Kauf- und Abtretungsvertrages der ***B GmbH*** am 26. März 2007. Nach der Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass die Vorbereitung einer derartigen Anteilstransaktion (Angebotslegung, Gesprächsführung, Unterlagensichtung, Due Diligence...) regelmäßig einen Zeitraum von Beginn bis Abschluss eines Kauf- und Abtretungsvertrages von mehr als drei Monaten umfassen. Somit geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass auch wenn der Aufsichtsrat kurz vor Abschluss des sachverhaltsgegenständlichen Beteiligungsverkaufs- und -anschaffungsvorgangs freiwillig aufgelöst wurde, ***Z*** als Aufsichtsratsvorsitzender und ***Y*** als Stellvertreter des Vorsitzenden im Transaktionsvorbereitungszeitraum eine direkte Einflussnahme auf die Zielgesellschaft, die ***B GmbH***, ausüben konnten und in Gesamtbetrachtung der personellen Verflechtung und dem wiederkehrenden Auftreten der beiden Personen, in unterschiedlichen Funktionen, auch tatsächlich ausgeübt haben.

Für das Bundesfinanzgericht steht somit fest das in Gesamtschau ***Z*** und ***Y*** gemeinsam eine einheitliche Leitung hinsichtlich der ***B GmbH*** als Zielgesellschaft, insbesondere (mittelbar) über ihre jeweiligen Privatstiftungen nach den faktischen Gegebenheiten, ausgeübt haben.

Erst unmittelbar vor dem streitgegenständlichen Anteilserwerb im März 2007 wurde die Käuferstruktur der ***B GmbH*** geschaffen (die Beschwerdeführerin, vormals ***F GmbH*** wurde am 2. März 2007 errichtet; die ***G Privatstiftung*** und ***H Privatstiftung*** wurden am 8. Februar 2007 bzw am 12. Februar 2007 errichtet). Der Gesellschaftsvertrag der ***F GmbH*** wurde von ***Y***, als selbstständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der ***G Privatstiftung*** als Gesellschafterin und ***Z***, als selbstständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der ***H Privatstiftung*** als Gesellschafterin, unterzeichnet. Beide waren zwei Monate zuvor – wie bereits ausgeführt – noch im fakultativen Aufsichtsrat der Zielgesellschaft tätig und darüber hinaus auch Stifter und einzelvertretungsbefugte Stiftungsvorstände der Gesellschafterinnen der Zielgesellschaft. Mit selben Notariatsakt vom 2. März 2007 wurde ***V*** mit Gesellschafterbeschluss zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt. ***V*** war zu diesem Zeitpunkt bereits selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der der Zielgesellschaft. Zwischen der vormaligen ***F GmbH*** und ***V*** wurde wie festgestellt weder ein Geschäftsführungsvertrag noch ein Dienstvertrag abgeschlossen. Dem kommt nach der wirtschaftlichen Lebenserfahrung eine gewisse Indizwirkung für eine lediglich im Konzernverband gewählte Vorgehensweise zu.

Zum Zwecke des Erwerbs der Zielgesellschaft wurde ***V*** in der Generalversammlung der vormaligen ***F GmbH*** (nunmehr Beschwerdeführerin) vom 26. März 2007 von den selbstständig vertretungsbefugten Stiftungsvorständen der Gesellschafterinnen, ***Y*** und ***Z***, ermächtigt, 100% der Anteile an der ***B GmbH*** um den Kaufpreis von EUR 30 Millionen zu erwerben, die dementsprechenden Verträge und Notariatsakte zu unterfertigen

und die Finanzierung des Kaufpreises bei der ***D Bank AG*** den Vorgaben entsprechend durchzuführen. ***V*** wurde somit vertreten durch die Personen ***Y*** und ***Z*** die exakten Bedingungen für den Anteilskauf vorgegeben; eine Dispositionsmöglichkeit des Geschäftsführers darüber bestand nicht. Die Generalversammlung fand laut Protokoll in den Räumlichkeiten der ***A GmbH*** in ***Adresse*** statt (ebenfalls Geschäftsanschrift der ***H Privatstiftung***, der ***Z Privatstiftung*** sowie auch der vormaligen ***C GmbH***). Die Gesellschafterinnen der ***F GmbH*** (***H Privatstiftung*** und ***G Privatstiftung***) wurden durch die selbständig vertretungsbefugten Vorstände, ***Z*** und ***Y***, vertreten, wobei ***Z*** den Vorsitz der Generalversammlung übernahm.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 26. März 2007 wurde die Geschäftsführung der ***F GmbH*** zudem ermächtigt eine Gewinnausschüttung der ***B GmbH*** an die ***F GmbH*** in der Höhe von EUR 4 Millionen zu beschließen. Dies stellte eine Auszahlungsvoraussetzung der Kreditverträge Senior A und B dar, deren finales Dokument nach dem im Dokument angeführten Dokumentenpfad der 27. März 2007 war. Zusätzlich mussten die Gesellschafterinnen (***H Privatstiftung*** und die ***G Privatstiftung***) der ***F GmbH*** als Kreditnehmerin, dieser nachweislich weitere Eigenmittel iHv zumindest EUR 1.000.000,00 zur Verfügung stellen. Zudem war erforderlich, dass die Kreditnehmerin auf dem Konto bei der Kreditgeberin über ein Kontoguthaben in Höhe von zumindest EUR 5.000.000,00 verfügt.

Die selbständig vertretungsbefugten Vorstände der ***H Privatstiftung*** und ***G Privatstiftung*** (Gesellschafterinnen der Erwerbergesellschaft) ***Z*** und ***Y***, die auch selbständig vertretungsbefugten Vorstände der Gesellschafterinnen der erworbenen ***B GmbH*** (***Z Privatstiftung*** und ***Y Privatstiftung***) sind, ermächtigten in der Generalversammlung der vormaligen ***F GmbH*** vom 26. März 2007 die Geschäftsführung der ***F GmbH*** die Ausschüttung eines zum 31. Dezember 2006 thesaurierten Gewinnes (Gewinne, die somit zu einem Zeitpunkt entstanden waren zu dem ***Z*** und ***Y*** im noch bestehenden fakultativen Aufsichtsrat der Zielgesellschaft waren) zu beschließen. Erst dadurch wurde die entsprechend der Kreditverträge Senior A und B erforderliche Eigenmittelquote der erwerbenden Gesellschaft hergestellt (sowie samt Mittelzuschuss iHv EUR 1.000.000,00 durch die ***H Privatstiftung*** und die ***G Privatstiftung***, deren Stifter und selbständig vertretungsbefugte Stiftungsvorstände abermals ***Z*** und ***Y*** waren), damit diese die (folglich für den eigenen Kauf erforderliche Mittel ausschüttende) Zielgesellschaft überhaupt erwerben konnte.

Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin merkte in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 ergänzend an, dass es seitens der Verkäuferseite keine Gespräche mit der ***D Bank AG*** gegeben habe. Die Verkäuferseite habe auch keine Gespräche mit der ***E GmbH*** geführt. Lediglich die ***F GmbH*** habe mit diesen Gesprächen in Person von ***V*** als vororganschaftlicher Geschäftsführer geführt. Die belangte Behörde führt dazu

ergänzend in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 sowie in der am 12. Juni 2023 fortgesetzten mündlichen Verhandlung aus, dass der Vertrag mit der ***E GmbH*** vom 28. März 2007 sei und entsprechend der Fußzeilen die Kreditverträge seien diese vom 27. März 2007.

Die Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 stehen im Widerspruch zu den Angaben in der Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015 und erscheinen dem Gericht somit nicht als glaubwürdig. Vielmehr erscheinen in zeitlicher Zusammenschau die auf Seite vier der damaligen Vorhaltbeantwortung gemachten Angaben glaubwürdig, nämlich dass die ***D Bank AG*** – respektive deren 100%ige Tochtergesellschaft die ***E GmbH*** – im Jahr 2006 an die ***C GmbH*** bzw an die ***Z Privatstiftung*** sowie an die ***Y Privatstiftung*** herangetreten ist und Interesse bekundete im Rahmen eines Verkaufs der Anteile an der ***B GmbH*** die Finanzierung zu übernehmen.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich in der zeitlichen Zusammenschau nach der allgemeinen Lebenserfahrung (Errichtung der erwerbenden ***F GmbH*** Generalversammlungsbeschluss vom 26. März 2007; Errichtung deren Gesellschafterinnen ***H Privatstiftung*** und ***G Privatstiftung*** mit Stiftungserklärungen vom 8. Februar 2007 bzw vom 12. Februar 2007 sowie im Dokumentenpfad angegebenem Datum der finalen Version der Kreditverträge mit 27. März 2007 und dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Umstand, dass das Kreditunternehmen im Jahr 2006 an die ***C GmbH*** bzw an die ***Z Privatstiftung*** sowie an die ***Y Privatstiftung*** herangetreten ist), dass die letztendliche Käuferseite keinen Einfluss auf die Kaufpreisfindung und Kaufpreisfinanzierung hatte. Wenngleich klargestellt wird, dass seitens des Gerichts aufgrund der aktenkundigen Unterlagen zur Käufersuche im Jahr 2004 die Fremdüblichkeit des Kaufpreises dem Grunde nach nicht in Abrede gestellt wird. Der Kaufpreis entspricht jenem im Jahr 2004 gelegten Angebot über EUR 30 Millionen des US-amerikanischen Fonds ***N***. Dass ein fremder Dritter keinerlei dokumentierte Verhandlungen zur Kaufpreisfindung geführt hätte, erscheint dem Gericht nach der allgemeinen Lebenserfahrung unüblich. Ebenso ungewöhnlich erscheint dem Gericht, dass eine Due Diligence (Financial Due Diligence sowie eine Legal Due Diligence) lediglich von der Verkäuferseite durchgeführt wurde, weil nach allgemeiner wirtschaftlicher Lebenserfahrung eine Due Diligence gerade der eingehenden Prüfung eines zum Verkauf stehenden Unternehmens durch den potentiellen Käufer dienen soll. In seiner Funktion als Geschäftsführer der ***F GmbH*** als Erwerbergesellschaft hat ***V*** somit weder eine Due Diligence beauftragt noch wie in freier Beweiswürdigung festgestellt Beratungen der ***E GmbH*** zur Kreditfinanzierung in Anspruch genommen. Dass ***V*** in seiner Funktion als Geschäftsführer der ***B GmbH*** – wie von der steuerlichen Vertretung in der fortgesetzten mündlichen Verhandlung vom 12. Juni 2023 ins Treffen geführt – über sämtliche Unterlagen verfügt hätte und dementsprechende Kenntnisse über die Zielgesellschaft gehabt hätte, vermag den Ausschluss des Vorliegens einer personellen Verflechtung und Einflussmöglichkeit

gerade nicht aufzuzeigen. Die ***D Bank AG*** bzw die ***E GmbH*** engagierten Beratungsunternehmen für die Durchführung der Due Diligence (***Steuerberatungs GmbH & Co KEG*** bzw ***Rechtsanwälte GmbH***). Nach der allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrung kann davon auszugehen sein, dass auch ein Geschäftsführer, der diese Funktion gleichzeitig bei Erwerbs- und Zielgesellschaft ausübt, zwar Zugang zu den Unterlagen und Zahlen eines Unternehmens hat, regelmäßig wohl aber ein darauf spezialisiertes externes Beratungsunternehmen zur Überprüfung – insbesondere bei einer Kaufpreissumme iHv EUR 30 Million und niedriger Eigenkapitalausstattung der Erwerbsgesellschaft – beauftragt. Dass 80% des Anteilskaufs fremdfinanziert wurden, kann – entgegen dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 – seitens des Gerichts nicht als Indiz gewertet werden, dass es im Beschwerdefall üblich gewesen sei keine Due Diligence von Käuferseite durchzuführen und auch die Kaufpreisfindung nicht mitzugestalten. Dies insbesondere vor dem Hintergrund als die Käuferseite an den Finanzierungsverhandlungen nicht mitgewirkt hat. Sämtliche für eine ordentliche Kaufpreisfindung notwendige Informationen waren zwar der Verkäuferseite ab dem Jahr 2004 bekannt, nicht jedoch auf Käuferseite, die zudem erst unmittelbar vor dem gegenständlichen Anteilskauf unter wiederkehrender Beteiligung von ***Z*** und ***Y*** errichtet wurde.

Aus dem Umstand, dass die erwerbende ***F GmbH*** keine eigene Due Diligence beauftragte und wie in freier Beweiswürdigung festgestellt keine eigenen Finanzierungsverhandlungen führte, sondern die von der Verkäuferseite beauftragte Preisfindung goutierte und entsprechend den Vorgaben der Generalversammlung auch das finanzierende Kreditinstitut ohne eigene Verhandlungen übernahm, spricht für eine enge Verbundenheit zwischen Käufer- und Verkäuferseite und spiegelt in der Gesamtschau den tatsächlich ausgeübten Einfluss und die tatsächlich geteilte einheitliche Leistung von ***Z*** und ***Y*** wider. Dass – wie von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin – ***V*** selbst kein Stiftungsvorstandmitglied der Gesellschafterinnen war, vermag in der Zusammenschau die tatsächliche Einflussnahme von ***Z*** und ***Y*** ebenso zu wenig ändern wie der Umstand, dass ***V*** als Organ der ***F GmbH*** dieser verantwortlich und haftungspflichtig war. Vielmehr war ***V*** aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vorgaben (§ 35 GmbHG) nicht berechtigt, derartige Anschaffungsvorgänge in Eigenverantwortung zu tätigen. Dies spiegelt sich auch aus den Inhalten des Generalversammlungsbeschlusses vom 26. März 2007 wider, in welcher ***V*** zum Anteilskauf ermächtigt wurde. Nach der Aktenlage steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass ***V*** gerade keinerlei Einfluss oder Dispositionsmöglichkeit auf den gegenständlichen Anteilskauf hatte, weder als Geschäftsführer der Erwerbsgesellschaft ***F GmbH*** noch als Geschäftsführer der Zielgesellschaft ***B GmbH***. Soweit die steuerliche Vertretung vorbringt, dass die ***Z*** und ***Y*** als Stifter kein Weisungsrecht gegenüber ***V*** gehabt hätten, ist dem jene nach der Aktenlage tatsächlich gewählte Vorgehensweise entgegenzuhalten, dass ***Z*** und ***Y*** als selbstständig vertretungsbefugte Vorstandsmitglieder sowohl auf der Käufer- als auch

Erwerberseite den gesamten Anteilserwerbsvorgang vorgegeben haben (siehe zB Protokoll der Generalversammlungsbeschluss vom 26. März 2007). Dass – wie von der steuerlichen Vertretung wiederholt ins Treffen geführt –dem Stiftungsvorstand jeweils drei Mitglieder angehört ist insoweit zu vernachlässigen, als diese jeweils zu mindestens einem weiteren Mitglied nahestehende (Ehefrauen) oder in der Person des jeweils anderen Geschäftspartners, dh ***Z*** und ***Y*** vertreten waren und auch nach innen eine einfache Stimmmehrheit für Entscheidungen erforderlich war. Zudem wurden von der Verkäuferseite in Person von ***Z*** und ***Y*** (sowohl als selbstständig vertretungsbefugte Stiftungsvorstände der ***Z Privatstiftung*** als auch der ***Y Privatstiftung*** sowie auch als Geschäftsführer der damaligen ***C GmbH*** vor Verschmelzung auf die Zielgesellschaft sowie bis Ende 2006, somit kurz vor Anteilserwerb, als Vorstand und stellvertretender Vorstand des Aufsichtsrates der Zielgesellschaft und auch in weiterer Folge entsprechend der abgeschlossenen Managementverträge ua in den für die Unternehmensführung wesentlichen Bereichen des Finanzcontrollings und der Unternehmensstrategie) auf die Zielgesellschaft tatsächlich Einfluss genommen und eine einheitliche Leitung ausgeübt. In der Gesamtschau hatten ***Z*** und ***Y*** somit entsprechend dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt eine durchgreifend sichergestellte und wie dargestellt tatsächlich ausgeübte Einflussnahme auf die beteiligten Gesellschaften der Käufer- als auch Erwerberseite. Die dargestellte Konstellation des gegenständlichen Anteilserwerbs zeigt aufgrund der immer wiederkehrenden obersten Entscheidungsträger ***Z*** und ***Y***, sowohl auf Verkäufer- als auch auf Erwerberseite, auf, dass diese in einheitlicher Leitung sämtliche für den Transaktionsvorgang erforderlichen Entscheidungen getroffen haben und in Zusammenwirkung der aufgezeigten personellen Verflechtung zwischen Käufer- und Verkäuferseite im Ergebnis auf den gegenständlichen Anteilserwerb hingewirkt haben. Das tatsächliche Geschehen zeigt eine koordinierte Vorgangsweise von ***Z*** und ***Y*** – wie dargestellt – in Ausübung der ihnen jeweils zukommenden Funktionen sowohl auf Käufer- als auch auf Verkäuferseite auf. Das Bundesfinanzgericht sieht daher die Ausübung einer zumindest auf Grundsätzliches beschränkenden Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik im Beschwerdefall durch ***Z*** und ***Y*** sowohl auf Käufer- als auch Verkäuferseite durch auf Basis der in freier Beweiswürdigung festgestellten faktischen Gegebenheiten als erwiesen an.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Festsetzungsverjährung

Gemäß § 207 BAO verjährt mit der Festsetzungsverjährung das Recht der Behörde, die Abgabe bescheidmäßig festzusetzen.

Werden gemäß § 209 BAO innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

§ 24a KStG 1988 normiert, dass das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes (§ 9 Abs 2 leg cit) mit Bescheid (§ 92 Abs 1 lit b BAO) festzustellen ist. In § 92 Abs 1 lit b BAO ist der Feststellungsbescheid geregelt.

Die steuerliche Vertretung bringt in der Beschwerdeergänzung vom 9. Juli 2019 vor, dass die gegenständlichen Feststellungsbescheide für die Jahre 2008 und 2009 mit formeller Rechtswidrigkeit belastet seien, weil bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

Dabei übersieht die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin, dass die Erlassung von Feststellungsbescheiden, wozu auch ein Gruppenfeststellungsbescheid nach § 24a KStG 1988 gehört, keiner Verjährung unterliegt (vgl VwGH 11. November 2008, 2006/13/0187, mwN; vgl Ritz/Koran, BAO⁷ § 207 Rz 8), mögen diese auch in der Folge – weil die davon abzuleitenden Abgabenfestsetzungsbescheide kraft Verjährung nicht mehr ergehen dürfen – ins Leere gehen.

Darüber hinaus wurden im Beschwerdefall wie in freier Beweiswürdigung festgestellt unwidersprochen entsprechende nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches getätigt.

Die belangte Behörde durfte daher dem Grunde nach zu Recht im Beschwerdefall Gruppenfeststellungsbescheide für die Jahre 2008 und 2009 erlassen; die Festsetzungsverjährung stand dieser nicht entgegen.

Firmenwertabschreibung

§ 9 Abs 7 KStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung des AbgSiG 2007, BGBl I 2007/99, 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 Umgründungsstichtag steuerwirksam nachzuerfassen, soweit der Nacherfassungsbetrag im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abbeschriebenen 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 Beschwerdeführerin (vormals ***F GmbH***) und die ***B GmbH*** bilden nach dem festgestellten Sachverhalt eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988. Der Gruppenvertrag vom 14. Dezember 2007 gilt ab der Veranlagung 2008.

Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung durch den Gruppenträger an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft war nach der im Beschwerdefall maßgebenden Rechtslage gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen. Ausgenommen sind jedoch Anschaffungen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen beziehungsweise unmittelbar oder mittelbar von

einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter. Im Beschwerdefall stellt sich daher nunmehr die Frage, ob ein solcher die Firmenwertabschreibung ausschließender Konzerntatbestand iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 erfüllt ist.

Die Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 sowie der Fremdkapitalzinsenabzug bei Beteiligungserwerben gemäß § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 wurden mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57 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 erworben wird. In den Gesetzesmaterialien zum Steuerreformgesetz 2005 wird dazu wie folgt ausgeführt:

„Wird eine Beteiligung im Zusammenhang mit einer Gruppenbildung erworben, so kann der mit den Anschaffungskosten bezahlte Good Will auf einen Zeitraum von 15 Jahren linear abgeschrieben werden. Der Abschreibungsbetrag ist mit 50% der Anschaffungskosten begrenzt. Beteiligungen sollen jedoch nicht mit Abschreibungswirkung im Konzern hin- und hergeschoben werden, daher wird diese Möglichkeit ausgeschlossen. [...]“ (EBRV 451 BlgNR XXII. GP, 6).

„[...] 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. [...]“ (EBRV 451 BlgNR XXII. GP, 26).

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl I 2004/180 wurde § 9 Abs 7 KStG 1988 dahingehend geändert, dass nunmehr die Firmenwertabschreibung einerseits – wie bisher – bei Erfüllung des Konzerntatbestandes (erster Fall: „unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen“) und andererseits bei Erfüllung des Beherrschungstatbestandes (zweiter Fall: „unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter“) nicht zustehen sollte.

Nach den Gesetzesmaterialien zum Abgabenänderungsgesetz 2004 soll die Änderung sicherstellen, dass ein Beteiligungserwerb von einem beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter (zB Gebietskörperschaft) von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen ist, auch wenn diese nicht konzernzugehörige Unternehmen sind (vgl EBRV 686 BlgNR XXII. GP, 19). Diese Gesetzesänderung dehnte somit den Ausschluss auf einen Personenkreis aus, der über den aktienrechtlichen Konzernbegriff hinausgeht. Nach der Literatur sind alle Gesellschafter (natürliche Personen, Personengesellschaften, Körperschaften wie zB

Privatstiftungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts) erfasst, die an einer Körperschaft konzernartig beteiligt sind (vgl. *Vock in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG³⁶, § 9 Abs 7 Rz 993 mit Verweis auf *Staringer*, Die Firmenwertabschreibung im Rahmen der Unternehmensgruppe, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer*, Immaterielle Vermögenswerte 239 [248] und *Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011), § 9 Tz 424 f).

Der Ausschluss der Firmenwertabschreibung im Falle eines sogenannten Konzernerwerbes soll nach der Intention des Gesetzgebers sicherstellen, dass nicht durch Beteiligungsverschiebungen im Konzern künstlich Firmenwerte generiert werden (VwGH 3. September 2019, Ra 2018/15/0052).

Ein „schädlicher“ Konzernerwerb iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 liegt nur dann vor, wenn zum Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung an der inländischen Zielgesellschaft bereits ein Konzernverhältnis zwischen veräußernder und erwerbender Gesellschaft bestand oder Käufer und Verkäufer zu diesem Zeitpunkt unmittelbar oder mittelbar von demselben Gesellschafter beherrscht wurden (VwGH 6. Juli 2020, Ro 2019/13/0018). Der Begriff der "Anschaffung" ist nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu verstehen; es kommt daher auf den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an (VwGH 3. September 2019, Ra 2018/15/0052).

Ein mittelbarer Erwerb liegt bei einem Erwerb über zwischengeschaltete Personen oder Gesellschaften vor (vgl. *Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011), § 9 Rz 426). Darunter fallen ua auch Umgehungskonstruktionen, wie etwa, wenn ein Dritter, der die Beteiligung von einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben hat, diese nach einer nur kurzen Zeitspanne an ein anderes konzernzugehöriges Unternehmen weiterveräußert und diese Transaktion per se wirtschaftlich nicht begründbar ist (siehe *Huber in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker*, Gruppenbesteuerung², § 9 Rz 22). Ob es sich um einen mittelbaren Erwerb handelt, ist im jeweiligen Einzelfall unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach § 21 BAO zu prüfen (*Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG³¹, § 12 Rz 163).

Für die Auslegung des Konzernbegriffs in § 9 Abs 7 KStG 1988 ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – mangels spezialrechtlicher Definition – auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw § 115 GmbHG abzustellen (vgl. VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020 mwN).

Dies gilt nach der Intention des Gesetzgebers auch für die Auslegung des Beherrschungstatbestandes in § 9 Abs 7 zweiter Fall KStG 1988, wenngleich der Personenkreis über den Anwendungsbereich von § 15 AktG und § 115 GmbHG erweitert wird (vgl. dazu weiterführend *Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011), § 9 Tz 425).

§ 15 AktG und § 115 GmbHG formulieren gleichlautend:

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

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

Für die Annahme einer (tatsächlich wahrgenommenen) "einheitlichen Leitung" iSd § 15 AktG ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Mindestanforderung, dass eine sich "auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik" vorhanden ist (VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020). Soweit es um die Mittel der einheitlichen Leitung geht, ist der gesetzliche Konzerntatbestand offen. Als Mittel der einheitlichen Leitung kommen vor allem Beteiligungen, die nicht Mehrheitsbeteiligungen zu sein brauchen, personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen in Betracht. Häufig lassen sich sowohl rechtliche als auch faktische Elemente feststellen, welche insgesamt die einheitliche Leitung begründen (vgl VwGH 28. Oktober 2009, 2008/15/0049 sowie *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG⁴ § 15 Rz 14 und 15, mwN). Dabei kommt der Einflussnahme im finanziellen Bereich im beweglichen Beurteilungssystem für den Begriff der einheitlichen Leitung eine "Schlüsselstellung" zu. Schon eine wenig intensive Einflussnahme in einem wichtigen Leitungsbereich (etwa dem Finanzbereich) reicht aus, um eine einheitliche Leitung bejahen zu können (vgl OGH 1. Dezember 2005, 6 Ob 217/05p). Die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht erforderlich, es genügt schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft (VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020, mwN).

Ein Konzern kann auch vorliegen, wenn – wie im Beschwerdefall – kein Mutterunternehmen besteht, von dem die einheitliche Leitung ausgeht. Für einen Gleichordnungskonzern ist typisch, dass die Leitung nicht von einem "herrschenden Unternehmen" besorgt wird, sondern von einer anderen Stelle als Konzernspitze, sodass keines der Konzernunternehmen von einem anderen Konzernunternehmen abhängig ist (vgl VwGH 18. Dezember 1996, 94/15/0162; VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020). Es können daher auch mehrere Unternehmen eine Konzernspitze bilden, sofern ihre Leitungsmacht hinreichend koordiniert ist (vgl 10. ÖJT, *Krejci*, Gutachten 258; *Schiemer*, Handkommentar zum Aktiengesetz², § 15 Anm 3.1.; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbH-Kommentar³, § 115 Rz 7, mwN).

Der Ausschlusstatbestand des § 9 Abs 7 erster Fall KStG 1988 (Konzerntatbestand) stellt lediglich darauf ab, dass die Anschaffung "von einem konzernzugehörigen Unternehmen" erfolgt. Die Einschränkung der zulässigen Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG 1988 greift daher, sobald ein Konzernverhältnis zwischen Verkäuferin und Käuferin besteht.

(Konzern-)Unternehmen iSd § 115 GmbHG wie auch § 15 AktG können dabei sowohl natürliche als auch juristische Personen sein (vgl. *Milchrahm in Straube/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 115 Rn 49; vgl. auch BFG 7. April 2021, RV/7104615/2018). Dies stellt auch die steuerliche Vertretung auf Seite 11 der Beschwerdeergänzung vom 9. Juli 2019 nicht in Abrede, wenn sie ausführt, dass „grundsätzlich auch natürliche Personen, Personengesellschaften oder sogar Privatstiftungen die Konzernspitze bilden“ können. Nach welchen Maßgaben eine Privatstiftung zivilrechtlich in zulässiger Weise die Konzernspitze bilden kann bzw. die einheitliche Leitung ausüben kann (vgl. weiterführend dazu etwa *Doralt/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG³ § 15 Rz 176 zu Privatstiftungen als Konzernspitze und *Briem*, Die Privatstiftung als Konzernspitze, GesRZ 2019, 24; *Arnold in Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap. 5 Die Privatstiftung als Konzernbaustein), ist für die steuerrechtliche Beurteilung, ob im Beschwerdefall (mittelbar) durch die beiden Stifter im Wesentlichen über „ihre“ jeweiligen Stiftungen tatsächlich eine einheitliche Leistung – wenn uU auch durch Überschreitung zivilrechtlicher Vorgaben – iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 ausgeübt wurde, insoweit irrelevant, als das Steuerrecht auf die wirtschaftliche Betrachtung iSd § 21 BAO abstellt und allenfalls zivilrechtlichen Vorgaben überschreitende Vorgehensweisen nicht den Beurteilungsmaßstab bilden (man denke zB an die verdeckte Ausschüttung). Dass daher wie von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin ins Treffen geführt einer Privatstiftung die umfassende Konzernleitung, welche die Bereiche Planungs-, Steuerungs-, Organisation-, Finanz- und Informationsverantwortung umfasst, in zivilrechtlicher Hinsicht versagt sei (*Briem*, Die Privatstiftung als Konzernspitze, GesRZ 2019, 24), ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts für die steuerrechtliche Beurteilung nicht maßgebend, wenn tatsächlich eine umfassende Konzernleitung ausgeübt wird.

Im Beschwerdefall stellt sich jedoch die weitere Frage, ob Stifter einer eigentümerlosen Privatstiftung insbesondere über ihre Privatstiftungen durch koordinierte Vorgehensweise und Einflussnahme mittelbar über die diese eine für den Konzernatbestand des § 9 Abs 7 KStG 1988 erforderliche einheitliche Leitung sowohl auf Käufer- als auch Verkäuferseite herstellen können (vgl. auch *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, „Konzernklauseln“ im Körperschaftsteuerrecht, GES 2015, 182 (185)).

Wie das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung festgestellt hat, war der Transaktionsvorgang betreffend die ***B GmbH*** als Zielgesellschaft unter der maßgebenden tatsächlichen Einflussnahme durch koordinierte Vorgehensweise der natürlichen Personen ***Z*** und ***Y*** geplant und abgewickelt. Die Planung und Einflussnahme auf die Unternehmenspolitik erfolgte durch die beiden natürlichen Personen wie festgestellt über einen längeren Zeitraum und nicht nur die Transaktion betreffend. Die dargestellte Konstellation des gegenständlichen Anteilserwerbs zeigt aufgrund der immer wiederkehrenden obersten Entscheidungsträger ***Z*** und ***Y***, sowohl auf Verkäufer- als auch auf Erwerberseite, auf, dass diese sämtliche für den Transaktionsvorgang erforderlichen Entscheidungen getroffen haben und in Zusammenwirkung der aufgezeigten

und festgestellten personellen Verflechtung zwischen Käufer- und Verkäuferseite im Ergebnis auf den gegenständlichen Anteilserwerb hingewirkt haben. Das tatsächliche Geschehen zeigt eine koordinierte Vorgangsweise von ***Z*** und ***Y*** – wie in freier Beweiswürdigung festgestellt – in Ausübung der ihnen jeweils zukommenden unterschiedlichen Funktionen sowohl auf Käufer- als auch auf Verkäuferseite (sowohl als selbstständig vertretungsbefugte Stiftungsvorstände der ***Z Privatstiftung*** als auch der ***Y Privatstiftung*** sowie auch als Geschäftsführer der damaligen ***C GmbH*** vor Verschmelzung auf die Zielgesellschaft sowie bis Ende 2006, somit kurz vor Anteilserwerb, als Vorstand und stellvertretender Vorstand des Aufsichtsrates der Zielgesellschaft und auch in weiterer Folge entsprechend der abgeschlossenen Managementverträge ua in den für die Unternehmensführung wesentlichen Bereichen des Finanzcontrollings und der Unternehmensstrategie sowie selbstständig vertretungsbefugte Stiftungsvorstände und Stifter der Gesellschafterinnen der Erwerbergesellschaft ***H Privatstiftung*** und ***G Privatstiftung***, tatsächlich ausgeübte Vertretung der Gesellschafterinnen in der Generalversammlung vom 26. März 2007, in welcher der Geschäftsführung der kurz zuvor errichteten ***F GmbH*** der Anteilserwerb der Zielgesellschaft nach Maßgabe der von ***Z*** und ***Y*** durch Wahrnehmung ihrer jeweiligen Funktionen ausverhandelten Finanzierungskonditionen aufgetragen wurde) auf. Das Bundesfinanzgericht sieht daher die mittelbare koordinierte Ausübung einer einheitlichen Leitung von ***Z*** und ***Y*** insbesondere über ihre jeweiligen auf Käufer- und Verkäuferseite beteiligten Stiftungen im Beschwerdefall durch auf Basis der in freier Beweiswürdigung festgestellten faktischen Gegebenheiten als erwiesen an. ***V*** hatte weder als Geschäftsführer die Ziel- noch der Erwerbergesellschaft Einfluss auf den Ablauf der Vorgänge. Damit steht zweifelsfrei fest, dass zwei rechtlich selbstständige Unternehmen, nämlich die nunmehrige Beschwerdeführerin (vormalige ***F GmbH***) und die ***B GmbH*** zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst waren. Zwischen der Beschwerdeführerin und der ***B GmbH*** ist folglich das Vorliegen einer konzernhaften Verbindung zu bejahen.

Dass im Beschwerdefall – wie in freier Beweiswürdigung festgestellt – die betreffenden Stifter und selbstständig vertretungsbefugten Stiftungsvorstände der am Transaktionsvorgang maßgebend als Gesellschafterinnen beteiligten eigentümerlosen Privatstiftungen, sowohl auf Erwerber- als auch auf Verkäuferseite, wiederkehrend zusammengewirkt haben und ihren Einfluss mittelbar nach Maßgabe der vorbehaltenen Rechte durch die eigentümerlosen Privatstiftungen als Gesellschafterinnen in koordinierter Weise zumindest auf die wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik ausgeübt haben, schließt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts das gegenständliche Vorliegen eines Konzerns iSd § 9 Abs 7 erster Anwendungsfall KStG 1988 (Konzernatbestand) gerade nicht aus. Dass die Stifter selbst keine Gesellschafter der erwerbenden Kapitalgesellschaft und auch nicht der eigentümerlosen Privatstiftungen sind, ist entgegen dem Verbringen der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin im Beschwerdefall aufgrund der konkreten Ausgestaltung und zahlreichen

vorbehaltenen Rechten sowie Einflussnahmemöglichkeiten in der Gesamtschau nicht maßgebend um das Vorliegen eines Konzerns zu verneinen. Nach *Arnold* können sich nämlich Stifter sehr wohl Gestaltungsrechte vorbehalten, die ihnen eine zumindest gesellschafterähnliche Stellung vermitteln (vgl auch *Arnold* in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap. 5. Die „Beteiligung“ an einer Privatstiftung).

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

Vor dem rechtlichen Hintergrund war somit wie in freier Beweiswürdigung festgestellt aufgrund der personellen Verflechtungen sowie insbesondere der tatsächlichen koordinierten Einflussnahme auf wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik wie insbesondere auch die Finanzierung und Gestaltung des Anteilskaufs und auch die Ausrichtung der Unternehmensstrategie und des Finanzcontrollings der Zielgesellschaft davon auszugehen, dass durch Zusammenwirken von ***Z*** und ***Y*** insbesondere (mittelbar) über die von ihnen errichteten Stiftungen sowohl auf Erwerber- als auch Verkäuferseite tatsächlich eine einheitlichen Leitung ausgeübt wurde. Eine solche das Vorliegen eines Konzerns begründende einheitliche Leitung lag nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt jedenfalls im Zeitpunkt des gegenständlichen Transaktionsvorganges vor, dh bei Anschaffung der Anteile an der Zielgesellschaft. Von einem wie von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführten bloß engen zeitlichen und inhaltlichen Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Zielgesellschaft und dem restlichen Konzern kann nach dem festgestellten Sachverhalt gerade keine Rede sein.

Dass im Beschwerdefall kein die einheitliche Leitung ausübendes „Mutterunternehmen“ im engeren Sinne bestand, ist dabei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unbedeutend. Vielmehr ist für einen Gleichordnungskonzern typisch, dass die Leitung nicht von einem "herrschenden Unternehmen" besorgt wird, sondern von einer anderen Stelle als Konzernspitze, sodass keines der Konzernunternehmen von einem anderen Konzernunternehmen abhängig ist. Die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht ist nicht erforderlich, es genügt schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft (vgl VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020).

Da die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht nicht erforderlich ist und schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft genügt, was nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt sowohl hinsichtlich der Beschwerdeführerin (vormals ***F GmbH***; Erwerbergesellschaft) als auch der ***B GmbH*** (Zielgesellschaft) der Fall ist, ist eine konzernmäßige Verbindung zwischen der Beschwerdeführerin und der ***B GmbH*** mittelbar durch die direkte Einflussnahme von

Z und ***Y***, insbesondere in ihren Funktionen als Stifter und selbstständig vertretungsbefugte Stiftungsvorstände der jeweiligen Gesellschafterinnen der Erwerber- und Zielgesellschaft, zu bejahen.

Durch das im wirtschaftlichen Eigeninteresse gelegene gemeinsame und geplante Zusammenwirken von ***Z*** und ***Y*** sind im Beschwerdefall nach dem Telos des Gesetzes die Anforderungen einer die Firmenwertabschreibung ausschließenden konzernhaften Verbindung iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 erfüllt und die Firmenwertabschreibung war zu Recht zu versagen.

Die belangte Behörde hat in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 klargestellt, dass ihrerseits (nunmehr) nicht auf den Beherrschungstatbestand des § 9 Abs 7 zweiter Fall KStG 1988 abzustellen sei, sondern auf die einheitliche Leitung des ersten Tatbestandes nach § 9 Abs 7 erster Fall KStG 1988. Da das Bundesfinanzgericht die einheitliche Leitung des ersten Tatbestandes nach § 9 Abs 7 erster Fall KStG 1988 als erwiesen sieht, bedarf es keiner weiteren Prüfung hinsichtlich der Erfüllung der Voraussetzungen des Beherrschungstatbestandes nach § 9 Abs 7 zweiter Satz KStG 1988. Angemerkt wird jedoch, dass das Bundesfinanzgericht Zweifel an der nach dem Gesetzeswortlaut erforderlichen Gesellschafterstellung der Stifter ***Z*** und ***Y*** von eigentümerlosen Stiftungen hat, obgleich der wie in freier Beweiswürdigung festgestellt umfangreichen vorbehaltenden Rechte.

Darüber hinaus ist anzumerken, dass sich weder seitens der belangten Behörde noch seitens des Bundesfinanzgerichtes im Verfahren Anhaltspunkte für eine missbräuchliche Gestaltung iSd § 22 BAO ergeben haben. Vielmehr verweist die belangte Behörde ausdrücklich darauf, dass eine solche im Beschwerdefall nicht vorgelegen ist (vgl Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 12. Juni 2023).

Soweit von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin das Prinzip von Treu und Glauben ins Treffen geführt wird, ist sie darauf zu verweisen, dass dem Bundesfinanzgericht im Beschwerdefall kein Ermessensspielraum zugekommen ist, bei dem eine allfällige Berücksichtigung hätte erfolgen können.

Fremdkapitalzinsen

§ 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 in der Fassung des StReformG 2005, BGBl I 2004/57 lautet wie folgt:

„(1) Bei der Gewinnermittlung gelten auch folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988:

[...]

Die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10, soweit sie zum Betriebsvermögen zählen.“

§ 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111 lautet wie folgt:

„(1) Bei der Gewinnermittlung gelten auch folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988:

[...]

Die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10. Dies gilt nicht in folgenden Fällen:

- Die Kapitalanteile gehören nicht zu einem Betriebsvermögen.*
- Die Kapitalanteile sind unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben worden.*
- Bei Kapitalerhöhungen oder Zuschüssen, die in Zusammenhang mit einem Erwerb von Kapitalanteilen im Sinne des vorherigen Teilstrichs stehen.“*

Gemäß § 26c Z 23 lit b KStG 1988 gilt das Abzugsverbot im Konzern des § 11 Abs 1 Z 4 leg cit ab 1. Jänner 2011.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 wurde die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen insoweit eingeschränkt, als fremdfinanzierte Konzernerwerbe zu keinem Betriebskostenabzug mehr führen sollten. Die Formulierung des Konzernausschlusstatbestandes entspricht dabei jenem in § 9 Abs 7 KStG 1988 formulierten Ausschlusstatbestand für die Firmenwertabschreibung. Die Gesetzesmaterialien begründeten diese Gesetzesänderung wie folgt:

„Die Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen hinsichtlich des Erwerbs von Beteiligungen, deren Erträge gemäß § 10 steuerfrei sind, stellt eine Begünstigung dar, die bei An- und Verkaufsbeteiligungen innerhalb des Konzerns zu unerwünschten Gestaltungen geführt hat. Werden Beteiligungsanschaffungen im Konzern fremdfinanziert, sollen die Zinsen nicht mehr abzugsfähig sein; dadurch kann eine künstliche Erzeugung von abzugsfähigem Finanzierungsaufwand verhindert werden“ (EBRV 981 BlgNR XXIV. GP, 9).

„Seit dem Steuerreformgesetz 2005 sind Fremdfinanzierungszinsen bei Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG steuerlich abzugsfähig. In Hinblick auf die Steuerfreiheit der Beteiligungserträge stellt dies eine Begünstigung dar. Die Abzugsfähigkeit soll in Hinblick auf ihre Bedeutung für den Wirtschaftsstandort grundsätzlich beibehalten, unerwünschte Gestaltungen im Konzern sollen aber ausgeschlossen werden.

Im Konzernverbund konnte die bisher bestehende Abzugsfähigkeit benutzt werden, um durch fremdfinanzierte Beteiligungsverkäufe Betriebsausgaben künstlich zu generieren. In Anlehnung an den Konzernausschluss bei der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 sollen solche Gestaltungen künftig unterbunden werden.

Zinsen für fremdfinanzierte Kapitalerhöhungen und Zuschüsse sollen auch weiterhin abzugsfähig bleiben, es sei denn, die Kapitalerhöhungen oder Zuschüsse stehen in Zusammenhang mit Beteiligungsveräußerungen im Konzern. Dies soll Umgehungsmöglichkeiten im Hinblick auf die Neuregelung verhindern, wie zB die

Zwischenschaltung einer eigenfinanzierten Erwerbs-Holding oder den Erwerb einer Beteiligung mit anschließender Kapitalerhöhung“ (EBRV 981 BlgNR XXIV. GP, 132).

Das Inkrafttreten des Abzugsverbots wurde in § 26c Z 23 lit b KStG 1988 geregelt und ist auf jene Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen, dh ab 1. Jänner 2011. Dies gilt – wie im Beschwerdefall maßgebend – nicht nur für neu angeschaffte Kapitalanteile, sondern – weil es keine Übergangsbestimmung gab – auch für bereits bestehende Kapitalanteile iSd § 10 KStG 1988, die vor 2011 erworben und fremdfinanziert worden sind (*Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG³¹, § 12 Rz 161).

Nach dem Gesetzeswortlaut sowie dem in den Gesetzesmaterialien eindeutig zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers besteht ein Gleichklang des Konzernbegriffes des § 9 Abs 7 KStG 1988 sowie dem Zinsabzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988. Die obigen Ausführungen und Feststellungen zur Firmenwertabschreibung gelten daher gleichermaßen und es wird auf diese verwiesen.

Vor dem rechtlichen Hintergrund war daher wie in freier Beweiswürdigung festgestellt aufgrund der personellen Verflechtungen sowie insbesondere der tatsächlichen koordinierten Einflussnahme auf wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik wie insbesondere auch die Finanzierung und Gestaltung des Anteilskaufs und auch die Ausrichtung der Unternehmensstrategie und des Finanzcontrollings der Zielgesellschaft davon auszugehen, dass durch Zusammenwirken von ***Z*** und ***Y*** (mittelbar) über die von ihnen errichteten Stiftungen sowohl auf Erwerber- als auch Verkäuferseite tatsächlich eine einheitlichen Leitung ausgeübt wurde. Eine solche das Vorliegen eines Konzerns begründende einheitliche Leitung lag nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt jedenfalls im Zeitpunkt des gegenständlichen Transaktionsvorganges vor, dh bei Anschaffung der Anteile an der Zielgesellschaft.

In Anlehnung an die Ausführungen zur Firmenwertabschreibung war aufgrund der Erfüllung der Voraussetzungen des Abzugsverbots für Zinsen im Zusammenhang mit einem fremdfinanzierten Beteiligungserwerb im Konzern nach § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 der streitgegenständliche Zinsabzug in den Jahren 2011 und 2012 Jahre zu versagen und es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung des Konzernbegriffs des § 9 Abs 7 KStG 1988 sowie § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 im Hinblick darauf, ob eine ein Stifter mittelbar über „seine“ Privatstiftung, als eigentümerloses Rechtssubjekt, eine einheitliche Leitung iSd § 15 AktG ausüben und damit den Konzerntatbestand iSd §§ 9 Abs 7 bzw § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 erfüllen kann, ist von der Rechtsprechung – soweit für das Bundesfinanzgericht ersichtlich – noch nicht geklärt. Die Revision gegen dieses Erkenntnis war daher zuzulassen.

Wien, am 3. Oktober 2023