

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Karoline Windsteig, die Richterinnen Dr. Adebiola Bayer, die fachkundige Laienrichterin Mag. Petra-Maria Ibounig sowie den fachkundigen Laienrichter Mag. Martin Saringer in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 20. Jänner 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 10. September 2019 über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2014, 2015 und 2016 sowie über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2014, 2015 und 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30. April 2025 in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz

### I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide vom 10. September 2019 über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2014, 2015 und 2016 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

### II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Bescheide vom 10. September 2019 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2014, 2015 und 2016 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 Abs. 1 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

### Hinweis

Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a

und c), können einer nach § 81 vertretungsbefugten Person oder einem Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs. 1 ZustG zugestellt werden. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird (§ 101 Abs. 3 BAO).

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GmbH & Co KG (im Folgenden „Bf.“) ging im Jahr 2013 durch Umwandlung aus der A C F GmbH (im Folgenden „A B“) hervor und ist im Bereich der Kommunikationstechnik tätig. Kommanditistin der Bf. ist die A D E GmbH, Rechtsnachfolgerin der I GmbH (im Folgenden „Käuferin“).

Bei der Bf. fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt. In ihrer Niederschrift vom 27. Mai 2019 hielt die Prüferin unter Tz 1 („Kauf der Anteilsrechte an der A B“) fest, dass mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013 (Signing) das Verpflichtungsgeschäft hinsichtlich der Anteilsrechte an der A B zwischen der Käuferin und der C G GmbH (im Folgenden „Verkäuferin 2“) als (eine) Verkäuferin abgeschlossen worden sei.

Das sachenrechtliche Verfügungsgeschäft (Closing) sei an den Eintritt der im Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013 vereinbarten aufschiebenden Bedingungen geknüpft gewesen. Der sachenrechtliche Übertragungsakt in Form eines Notariatsaktes habe innerhalb von fünf Tagen nach Eintritt sämtlicher aufschiebender Bedingungen zu erfolgen.

Mit Zusatzvereinbarung vom 3. Juli 2013 zum Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013 hätten die Käuferin und die Verkäuferin 2 vereinbart, die A B vor dem Tag des Closing in eine Kommanditgesellschaft umzuwandeln,

*„[.....] sodass Kaufgegenstand die Anteile am Nachfolgerechtsträger einschließlich der hinzutretenden Komplementärgesellschaft sind. [...] Die Verkäuferinnen werden ihre Stimmrechte in der A B dahingehend ausüben, dass die vereinbarte Umwandlung beschlossen wird.“*

Mit Umwandlungsplan (samt Gesellschaftsvertrag der Bf.) vom 4. Juli 2013 sei die Umwandlung der A B durch Gesellschafterbeschluss beschlossen worden. Mit Notariatsakt vom 4. Juli 2013

sei die Komplementärgesellschaft A D GmbH (im Folgenden „Komplementärin“) durch die Verkäuferin 2 gegründet worden. Die Eintragung ins Firmenbuch sei am 17. Juli 2013 erfolgt.

Am 10. Juli 2013 sei der Generalversammlungsbeschluss vom 4. Juli 2013 auf Umwandlung beim Firmenbuch eingelangt und am 20. Juli 2013 sei die Umwandlung im Firmenbuch eingetragen worden. Die Eintragung im Firmenbuch habe die Entstehung der Bf. als Nachfolgerechtsträgerin iSd § 5 Abs. 5 iVm § 1 Abs. 2 Z 1 UmwG 1996 ausgelöst. Gleichzeitig sei die A B im Firmenbuch umwandlungsbedingt gelöscht worden.

Mit der zweiten Zusatzvereinbarung vom 29. Juli 2013 zum Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013 seien Änderungen hinsichtlich des Kaufgegenstandes (nunmehr ein Geschäftsanteil an der Komplementärin und ein Kommanditanteil an der A D KG), der Kaufabrede und des Kaufpreises (Erhöhung des Gesamtkaufpreises um EUR \*\*\*6\*\*\* für den Geschäftsanteil an der im Zuge der Umwandlung gegründeten Komplementärin) vorgenommen worden. Diese Änderungen seien notwendig gewesen, um die Auswirkungen der Umwandlung iSd UmwG 1996 der A B auf eine Kommanditgesellschaft hinsichtlich des ursprünglichen Kaufgegenstandes „Geschäftsanteil“ zu berücksichtigen. Am selben Tag sei das Closing und damit die sachenrechtliche Übertragung des durch Umwandlung entstandenen Kaufgegenstandes (Kommanditanteil der Bf. statt Geschäftsanteil an der A B) auf die Käuferin erfolgt.

Ab dem Wirtschaftsjahr 2013/2014 habe die umwandlungsbedingt entstandene A D KG die Firmenwertabschreibung iSd § 8 Abs. 3 EStG im Rahmen der Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO geltend gemacht. Die Käuferin (100% Kommanditistin) habe den Fünfzehntelbetrag der Firmenwertabschreibung bei Ermittlung der Einkünfte im Rahmen des Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO ab dem Jahr 2014 angesetzt. Als Ergebnis der Beweiswürdigung komme die Außenprüfung zur Überzeugung, dass die Käuferin das wirtschaftliche Eigentum iSd § 24 BAO am Geschäftsanteil an der umgewandelten A B erworben habe und Kaufgegenstand daher der Geschäftsanteil an der A B sei.

In ihrem Bericht vom 11. September 2019 führte die Prüferin zur Wiederaufnahme des Verfahrens u.a. aus, dass im Zuge der Außenprüfung insbesondere folgende für die Sachverhaltsermittlung wichtige Beweismittel vorgelegt worden seien:

1. Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013;
2. Zusatzvereinbarung vom 3. Juli 2013;
3. Umwandlungsplan vom 4. Juli 2013 – errichtende Umwandlung der A B auf die Bf.;
4. Zweite Zusatzvereinbarung vom 29. Juli 2013.

Daraus folgte sie, die neu hervorgekommene Tatsache sei, dass das wirtschaftliche Eigentum am Geschäftsanteil an der A B vor dem Gesellschafterbeschluss auf errichtende Umwandlung auf die Komplementärin übergegangen sei.

Zum Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2022 als erstes Beweismittel führte die Prüferin aus, demnach (Seite 9, Punkt VIII 1.d) hätten die Verkäuferinnen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Gesellschaften „*keine Transaktionen außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs*“ vornähmen. Die Umwandlung des Gegenstands auf eine Personengesellschaft stelle unzweifelhaft eine außergewöhnliche Maßnahme des Geschäftsbetriebs dar. Trotz nahezu abgeschlossener Transaktion – bei Erfüllung der aufschiebenden Bedingungen – habe die Verkäuferin 2 als zivilrechtliche Eigentümerin am Geschäftsanteil die Umwandlung formell durchgeführt. Dieser von der Verkäuferin 2 formal gesetzte Umwandlungsakt habe jedoch nur im Interesse und insbesondere im Auftrag der Käuferin vollzogen worden sein können.

Zur Zusatzvereinbarung vom 3. Juli 2013 als zweites Beweismittel verwies die Prüferin auf eine Formulierung (Seite 4, VI. KOSTEN, Punkte 1 und 2), wonach sämtliche Kosten für die Errichtung der Komplementärin und der Bf. „indirekt wirtschaftlich die Käuferin“ trage. Dies bringe eindeutig und unzweifelhaft zum Ausdruck, dass die im Vertrag vom 23. März 2013 vereinbarten aufschiebenden Bedingungen bereits im Zeitpunkt des Abschlusses der Zusatzvereinbarung mit an nahezu an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit von jeder Seite erfüllt würden. Nach der Erfahrung des Wirtschaftslebens werde der Verkäufer keine Umwandlung durchführen, die nicht in seinem Interesse sei, wenn er nicht absolute Sicherheit darüber habe, dass die aufschiebenden Bedingungen erfüllt würden und das Rechtsgeschäft zum Abschluss gelange. Andernfalls hätte die Verkäuferin 2 das Risiko auf sich genommen, die Kosten einer gar nicht gewollten Umwandlung zu tragen, falls der Verkauf nicht zu Stande komme.

Die Schriftsätze der Käuferin vom 26. Juli 2023 und der Verkäuferin 2 vom 24. Juli 2013, wonach die aufschiebenden Bedingungen erfüllt seien, seien nicht geeignet, die Feststellung der Außenprüfung zu erschüttern. Rechtsrelevant sei lediglich, dass der Beweis gelinge, dass mit hoher Wahrscheinlichkeit Gewissheit über die Erfüllung der aufschiebenden Bedingungen zu einem späteren Zeitpunkt vorliege.

Im Ergebnis habe die Käuferin das wirtschaftliche Eigentum am Geschäftsanteil erworben, das zivilrechtliche Eigentum jedoch später am umwandlungsbedingt entstandenen Kommanditanteil. Den Kommanditanteil an der Bf. habe die Käuferin somit nach den Regeln des UmwG 1996 und des UmgrStG erworben, nicht jedoch im Rahmen des Rechtsgeschäfts (Anschaffungsvorgang). Die Käuferin sei gemäß § 7 Abs. 3 UmgrStG die steuerliche Rechtsnachfolgerin der umgewandelten A B. Die Folgen der Umwandlung träfen die Käuferin und nicht die Verkäuferin 2. Die Firmenwertabschreibung iSd § 8 Abs. 3 EStG erfordere aber

ein Anschaffungsgeschäft. Der umwandlungsbedingt entstandene Kommanditanteil an der Bf. sei jedoch keine Anschaffung iSd § 8 Abs. 3 EStG. Der Differenzbetrag zwischen den Anschaffungskosten für den Geschäftsanteil an der A B abzüglich des steuerlichen Buchwertes des übertragenen Vermögens der A B sei gemäß § 9 Abs. 2 iVm § 3 Abs. 2 UmgrStG als Buchverlust im Rahmen der Rechtsfolgen nach § 9 UmgrStG für den Rechtsnachfolger steuerneutral zu stellen. Die Käuferin könne daher als Beteiligte der Bf. im Rahmen der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO mangels Tatbestandserfüllung keine 1/15 Beträge nach § 8 Abs. 3 EStG ab der Veranlagung 2014 geltend machen.

Die belangte Behörde folgte der Prüferin und erließ die angefochtenen Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2014 bis 2016 sowie über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2014 bis 2016, mit welchen sie der Bf. die geltend gemachte Firmenwertabschreibung iHv EUR 527.959,48 pro Jahr versagte.

Dagegen erhob die Bf. Beschwerde.

In Bezug auf die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2014 bis 2016 führte sie im Rahmen einer Mängelbehebung im Wesentlichen aus, dass die Kenntnis der im Zuge des Prüfungsverfahrens neu hervorgekommenen Umstände bei mängelfreier Würdigung zu keiner im Vergleich zu den Erstbescheiden abweichenden Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO geführt hätte. Entsprechend sei auch beantragt worden, die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO betreffend die Jahre 2014 bis 2016 aufzuheben und die Einkünfte wieder so, wie zuletzt veranlagt, festzustellen. Folglich lägen nach Ansicht der Bf. auch keine Umstände vor, die bei Kenntnis im ursprünglichen Veranlagungsverfahren anderslautende Bescheide herbeigeführt hätten.

In Bezug auf die angefochtenen Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2014 bis 2016 verwies die Bf. auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Demnach sei wirtschaftlicher Eigentümer eines Kapitalanteils derjenige, der das Stimmrecht, das Gewinnbezugsrecht und die Substanzverwertungsmöglichkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in seiner Hand vereinige. Auch die ganz hA in der Fachliteratur stelle für das Begründen von wirtschaftlichem Eigentum an Kapitalgesellschaftsanteilen in gleicher Weise auf diese drei Herrschaftspositionen ab. Diese seien aber bis zum Closing auf Seiten der Verkäuferinnen gelegen bzw. könne umgekehrt keinesfalls davon ausgegangen werden, dass die Käuferin bereits vor dem Closing Stimmrechte, Gewinnbezugsrechte und Substanzverwertungsrechte eingeräumt gewesen seien, welche sie befähigten, über den Vermögensgegenstand (Geschäftsanteil) gleich einem Eigentümer zu schalten und walten – ihn also etwa zu verpfänden und verkaufen, ihn selbst in

eigenem Namen zu gebrauchen und zu nutzen sowie nach freier Entscheidung auf eigene Rechnung in welcher Form auch immer zu verwerten.

Nach der jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne das wirtschaftliche Eigentum bei Vorliegen einer aufschiebenden Bedingung nur dann bereits unmittelbar auf die Erwerberin übergehen, wenn im Vorhinein mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung zu rechnen sei. Der Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013 sei unter einer Reihe aufschiebender Bedingungen (Punkt VII) abgeschlossen worden. Insbesondere die aufschiebenden Bedingungen der Punkte VII.2. a bis d hätten der Zustimmung von dritter Seite bedurft:

- a) Zustimmung der NameBank im Rahmen des „Senior Facilities Agreements“ sowie der H Limited im Rahmen des „Mezzanine Facility Agreement“ zur Übertragung der Anteile und gleichzeitig auch zur Freigabe von bestehenden Sicherheiten.
- b) Schriftliche Zusage eines oder mehrerer Kreditinstitute, dass der Käuferin überhaupt eine Akquisitionsfinanzierung und Betriebsmittelfinanzierung gewährt werde.
- c) Zustimmung einer externen Bank, um bestehende Avale oder Avalhaftungen durch Rückavale der Banken der Käuferin auf- oder abzulösen.
- d) Auflösung oder Ablösung von zu Gunsten der Gesellschaften bestehende Rückhaftungen der Unternehmen der C-Gruppe durch Rückhaftungen der Käuferin.

Die aufschiebenden Bedingungen gemäß Punkt VII. 2. lit. a und b des Vertrages hätten auch tatsächlich und nachweislich erst Monate später erfüllt werden können, nämlich a) erst am 24. Juli 2013 und b) erst am 26. Juli 2013. Die aufschiebenden Bedingungen gemäß Punkt VII. 2, lit. c und d des Vertrages hätten hingegen nach Einschätzung der Parteien innerhalb der im Vertrag vorgesehenen Frist (Ende September 2013) nicht vollständig erfüllt werden können, weshalb die Parteien dazu übereingekommen seien, das Closing dennoch am 29. Juli 2013 abzuhalten und die Auflösung oder Ablösung noch offener Avale oder Rückhaftung ohne unnötigen Aufschub nach Closing vorzunehmen (siehe Punkt II Abs. 2 des Closing-Protokolls). Die Erfüllung der aufschiebenden Bedingungen gemäß Punkt VII. 2. lit. c und d des Vertrages seien überhaupt nicht vollständig eingetreten, weshalb sich die Parteien dazu auf eine alternative Lösung verständigen hätten müssen. Dazu sei gekommen, dass im Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013 in Punkt VII.5. ein Auflösungsmechanismus vorgesehen gewesen sei, demzufolge beide Parteien jeweils einseitig vom Vertrag zurücktreten hätten können, wenn nicht sämtliche aufschiebenden Bedingungen bis zum Ablauf einer zeitlichen Frist (Ende September 2013) erfüllt gewesen wären. Bei Abschluss des Vertrages sei damit unklar gewesen, ob es überhaupt zu einer späteren Übertragung der Anteile kommen würde.

Zudem sei laut Punkt II.5. des Vertrags vorgesehen, dass als Kaufgegenstand die Anteile am Nachfolgerechtsträger anzusehen seien, wenn die damalige A C F GmbH in eine Personengesellschaft umgewandelt würde. Mit Zusatzvereinbarung zum Kauf- und Abtretungsvertrag vom 3. Juli 2013 sei der Kaufgegenstand präzisiert und die Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch als weitere aufschiebende Bedingung in Punkt VII. 2. des Kauf- und Abtretungsvertrag vorgesehen worden. Die Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch sei am 20. Juli 2013 erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt seien – wie oben dargelegt – die anderen sehr wesentlichen aufschiebenden Bedingungen noch gar nicht erfüllt gewesen. Vor dem Wirksamwerden der Umwandlung und danach des Kaufvertrags habe sohin kein Übergang des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums auf die Käuferin erfolgen können.

Auch die Regelung in Punkt VIII. 1.c, dass die Verkäuferinnen *„daher im gesetzlich größtmöglichen und zulässigen Ausmaß insbesondere dafür sorgen, dass die Gesellschaften keine Transaktionen außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes vornehmen“*, stelle keine Abweichung davon, sondern eine völlig übliche Bestimmung in Unternehmenskaufverträgen dar. Ein derartiger Vertragsmechanismus solle – wie bei marktüblichen Verkaufsgeschäften zwischen fremden Dritten üblich – offenkundig sicherstellen, dass der Vertragsgegenstand bis zum Wirksamwerden und Übergang der Anteile (Closing) stabil gehalten werde. Der Kaufpreis sei schließlich unter Zugrundelegung der Fortführung der ordentlichen Geschäftstätigkeit (und somit unter Ausschluss etwa einer Liquidation oder sonst außerordentlicher Aktivitäten) vereinbart worden. Neben diesem Preisbildungsmechanismus werde allerdings keine Einflussnahme bewirkt. Auch könnte ein etwaiger Verstoß gegen diese Vertragsregelung nur zwischen den Vertragsparteien im Innenverhältnis geltend gemacht werden. Hingegen könnte die Käuferin Rechtsgeschäfte mit Dritten, die über den laufenden Geschäftsbetrieb hinausgehen, in keiner Weise verhindern oder auch nur beeinflussen. Die Regelung sei sohin eindeutig nicht auf eine Beeinflussung des Stimmverhaltens der Verkäuferinnen durch die Käuferin gerichtet.

Somit habe die Käuferin vor dem Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums keine Machtstellung gehabt, sodass keine vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende Zurechnung der Anteile in Frage käme.

Zudem warf die Bf. der belangten Behörde folgende Rechts- und Begründungsmängel vor:

- Keine Auseinandersetzung mit den kardinalen Herrschaftspositionen: Entsprechend hätte die Außenprüfung Erhebungen durchführen und konkrete Feststellungen treffen müssen, ob es vor dem zivilrechtlichen Übergang des Eigentums zu einer Übertragung von Stimmrechten, Gewinnbezugsrechten oder der Möglichkeit zur Substanzverwertung gekommen sei.

- Keine Auseinandersetzung mit aufschiebenden Bedingungen (Zustimmung Dritter): Es stelle eine notorische Tatsache dar, dass gerade Geschäftsbanken ihre Zustimmung von eigenständigen wirtschaftlichen Überlegungen abhängig machten und ihrerseits Gremialbeschlüssen unterlägen, deren Ausgang weder die Verkäuferinnen noch die Käuferin kontrollieren könnten. Es erscheine daher nahezu denk unmöglich, angesichts solcher Bedingungen zu unterstellen, es wäre im vorliegenden Fall mit so hoher Wahrscheinlichkeit mit der Zustimmung der Banken zu rechnen gewesen, um in rechtlicher Würdigung davon auszugehen, die Käuferin sei wirtschaftlich schon vor Erteilung der Zustimmungen als Eigentümerin zu sehen gewesen.
- Ignorieren von Parteivorbringen insbesondere betreffend Übertragung von Stimmrechten, Gewinnbezugsrechten oder der Möglichkeit zur Substanzverwertung sowie zur Bedeutung der im Vertrag angeführten aufschiebenden Bedingungen.
- Mangelndes Parteiengehör im Zuge der Außenprüfung und unschlüssige Begründung: Letzteres ergebe sich einerseits daraus, dass die belangte Behörde den Tag des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums nicht genau bestimmt habe, und andererseits aus den folgenden Punkten:
- Unrichtige Behauptung, die Umwandlung sei nur im Auftrag der Käuferin vollzogen worden: Dies könne aus dem Vertrag nicht geschlossen werden.
- Entgegen der auf einen nicht existenten Erfahrungssatz gestützten Ansicht der belangten Behörde seien tatsächlich Umgründungen im Zeitraum zwischen Signing und Closing bei komplexeren Unternehmenstransaktionen nicht ungewöhnlich. Wenn im vorliegenden Fall daher eine solche Umgründung vollzogen worden sei, könnte daraus kein Rückschluss darauf gezogen werden, dass das wirtschaftliche Eigentum am Kaufgegenstand (Geschäftsanteil) bereits vor dem Closing übergegangen wäre.
- Es liege auch eine nicht unterlegte Behauptung der belangten Behörde vor, wenn diese ausführe, es sei *„auch völlig sinnwidrig und wider den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, wenn die Verkäuferin ein Interesse daran hätte, im Zeitraum zwischen Signing und Closing den Kaufgegenstand indirekt umzugründen.“* Fakt sei, dass die Umwandlung allein von den Verkäuferinnen beschlossen worden sei, die maßgeblichen Herrschaftsrechte vor dem Closing tatsächlich nicht übertragen worden seien und auch die Erfüllung der vertraglich vereinbarten aufschiebenden Bedingungen nicht in der Hand der Verkäuferinnen, sondern vielmehr in den Händen nicht beeinflussbarer Dritter, nämlich von Banken gelegen sei.
- Zur Behauptung der belangten Behörde, die vereinbarte Kostentragungsregel sei ein Indiz für die vorzeitige Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, werde Folgendes entgegnet: Die Behauptung, es läge aus Sicht der Verkäuferinnen eine „ungewollte“ und „sinnlose“ Umwandlung oder eine „gar nicht gewollten Umwandlung“ vor, sei durch nichts erwiesen und geradezu willkürlich aufgestellt. Die „Umwandlungskosten“ seien wirtschaftlich nahezu unbedeutend und seien völlig außer Verhältnis zum Kaufpreis gestanden. Selbstverständlich würden verständige Vertragsparteien eine

gewisse Erwartungshaltung haben, wie sich in den Verkaufsprozess mit einzubeziehende unabhängige Dritte verhalten würden. Daher wären sie im Hinblick auf ihre Einschätzung auch bereit, geringe Kosten, die im Verhältnis zum Kaufpreis völlig untergeordnet seien, zu tragen bzw. zu riskieren. Dies bedeute jedoch nicht, dass mit der noch ausstehenden Zustimmung dritter Banken mit absoluter Sicherheit habe gerechnet werden können. Tatsächlich seien bis zuletzt Verhandlungen mit den beteiligten Banken geführt worden und seien Gremialbeschlüsse bankenintern zu treffen, sodass – über den Zeitpunkt der Umwandlung hinaus – selbstverständlich ein Risiko gegeben gewesen sei, dass die vereinbarten aufschiebenden Bedingungen letztlich nicht erfüllt werden könnten.

- Antizipative Beweiswürdigung: Schließlich monierte die Bf., die belangte Behörde habe sich nicht inhaltlich auf die Schriftsätze der Käuferin vom 26. Juli 2023 und der Verkäuferin 2 vom 24. Juli 2013 eingelassen. Gerade durch diese beiden Beweismittel werde dokumentiert und nachgewiesen, dass ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums anlässlich der zuvor durchgeführten Umgründung noch nicht habe erfolgt sein können.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit ihrer Beschwerdevorentscheidung vom 8. April 2021 als unbegründet ab.

In ihrer Begründung betreffend die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2014 bis 2016 verwies die belangte Behörde auf den Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013, die Zusatzvereinbarung vom 3. Juli 2013, den Umwandlungsplan vom 4. Juli 2013 sowie die zweite Zusatzvereinbarung vom 29. Juli 2013 als im Zuge der Außenprüfung erstmals vorgelegte wichtige Beweismittel.

Betreffend die sonstigen angefochtenen Bescheide führte die belangte Behörde Folgendes aus:

In der Beschwerde werde angemerkt, dass die Prüferin in ihrem Bericht keine Feststellung darüber getroffen habe, ob es vor dem zivilrechtlichen Übergang des Eigentums zu einer Übertragung von Stimmrechten, Gewinnbezugsrechten oder der Möglichkeit zur Substanzverwertung gekommen sei.

Dazu führte die belangte Behörde aus, im Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013 sei für den Closing-Zeitraum vereinbart worden, dass die Geschäftstätigkeit wie bisher weitergeführt und keine Verfügungen über das Vermögen außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes vorgenommen werden sollten. Es sei ausdrücklich festgelegt worden, dass keine Dividenden an die Verkäuferinnen ausgeschüttet bzw. sonstige Einlagen an die Verkäuferinnen rückgewährt werden dürften. Die Verkäuferinnen dürften lediglich Verpflichtungen aufgrund gesetzlicher bzw. behördlicher Anordnung oder aufgrund des gegenständlichen Vertrages nachgehen und nur dann, wenn die Käuferin ihre Zustimmung

erteile. Im Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013 sei festgeschrieben worden, dass der Kaufpreis für die Anteile an der A B insgesamt EUR \*\*\*1\*\*\* betrage und die Käuferin diesen Kaufpreis an die Verkäuferin 2 in zwei Raten zu zahlen habe. Die erste Rate in Höhe von EUR \*\*\*2\*\*\* sei am Tag des Closing fällig. Der Verkauf und die Abtretung der Stamm- und Geschäftsanteile der Gesellschaften an die Käuferin sei mit wirtschaftlicher Wirkung zum Ablauf des 31. März 2013 erfolgt. Demnach sei vereinbart worden, dass sich die Parteien einander wirtschaftlich so stellten, als sei der Verkauf und die Abtretung der Stamm- und Geschäftsanteile der Gesellschaften an die Käuferin rechtlich mit Ablauf des 31. März 2013 erfolgt. Mit dem Stichtag seien Gefahr und Risiko der Stamm- und Geschäftsanteile auf die Käuferin übergegangen. Insbesondere sei der Bilanzgewinn der Gesellschaften für das laufende Geschäftsjahr, das am 31. März 2013 geendet habe, sowie für die Folgejahre der Käuferin zugestanden. Dies sei bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt worden. In der am 3. Juli 2013 geschlossenen Zusatzvereinbarung zum Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013 seien die Vertragspartner übereingekommen, dass die A B vor dem Closing in die Bf. umgewandelt werden solle. Die Verkäuferinnen sollten ihre Stimmrechte dahingehend ausüben, dass die Umwandlung beschlossen werde.

Dazu führte die belangte Behörde aus, es genüge nicht darauf zu achten, wem formal die Stimmrechte zuzuordnen seien, sondern in wessen Interesse die Stimmrechte ausgeübt würden bzw. wer der Nutznießer der Stimmrechtsausübung sei. Aufgrund des Umstandes, dass ausschließlich die Käuferin einen Vorteil aus der Umwandlung habe, seien die Stimmrechte der Käuferin zuzuordnen. Durch den Übergang der Gewinnbezugsrechte auf die Käuferin würden sie steuerlich auch dieser zugerechnet. Die Chance auf Wertsteigerung bzw. das Risiko der Wertminderung betreffend den Kapitalanteil gingen zum Zeitpunkt des Signings auf die Käuferin über. Das erfolge durch die verbindliche Festlegung eines endgültigen Kaufpreises. Somit seien die tatsächlichen Sachherrschafts- und Machtpositionen (faktisches Stimmrecht, Gewinnbezugsrecht und die Chance auf Wertsteigerung bzw. das Risiko der Wertminderung) zum Zeitpunkt des Beschlusses der Umwandlung bei der Käuferin gelegen und damit die relevanten Herrschaftspositionen eines Gesellschafters wirtschaftlich betrachtet auf die Käuferin übergegangen.

In Bezug auf den Vorwurf der Bf., die belangte Behörde habe sich nicht mit den vertraglich vereinbarten aufschiebenden Bedingungen auseinandergesetzt, entgegnete sie im Wesentlichen, dieser gehe ins Leere: Es werde dabei nämlich übersehen, dass es bei der Beurteilung von wirtschaftlichem Eigentum um die Zurechnungsentscheidung zwischen zivilrechtlichem bzw. wirtschaftlichem Eigentümer gehe. Im konkreten Fall gehe es um die Zurechnung der Anteile an der A B bei der Verkäuferin 2 bzw. bei der Käuferin. In diesem maßgeblichen Verhältnis sei vor allem interessant, wer die Herrschaft über die wirtschaftlich relevanten Positionen unter Ausschluss des jeweiligen anderen ausübe. Positionen von dritter Seite, welche eine Einschränkung der ursprünglichen Herrschaftsmacht des rechtlichen Eigentümers mit sich brächten, spielten dabei eigentlich keine Rolle, da die Position des

wirtschaftlichen Eigentümers nicht stärker sein müsse als die des in seinen Rechten beschränkten ursprünglichen Eigentümers.

In der Beschwerde werde ausgeführt, dass es sich um eine unrichtige Behauptung handle, die Umwandlung sei nur im Auftrag der Käuferin vollzogen worden. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung und dem tatsächlichen Geschehen im Rahmen von Unternehmenskäufen erfolgten in der Regel im Closing-Zeitraum keine Umstrukturierungen der Zielgesellschaft. Der Closing-Zeitraum sei ein Vakanz-Zeitraum, in dem die Vollzugserfordernisse geschaffen und Vollzugshindernisse geräumt würden, damit der Besitz übergehen könne. Innerhalb dieses Zeitraumes verpflichte sich idR der Verkäufer, Maßnahmen zu unterlassen, die eine wesentliche Strukturänderung der Zielgesellschaft zum Inhalt hätten, sowie Vermögensverschiebungen von der Zielgesellschaft zum Verkäufer. Mit anderen Worten, der Verkäufer begeben sich ihm zustehender Herrschaftsrechte. Dies sei auch unter Punkt VIII. 1 d) des gegenständlichen Kauf- und Abtretungsvertrages vom 22. März 2013 so vereinbart worden. Nach allgemeiner Lebenserfahrung setze der Käufer erst nach Übergang des zivilrechtlichen Eigentums an der Zielgesellschaft Umstrukturierungsmaßnahmen, die seiner Interessenslage entsprächen. Die vertraglichen Vereinbarungen iVm dem tatsächlichen Ablauf dieses Unternehmenskaufes, im Gegensatz zum typischen Ablauf eines Unternehmenskaufes, würden unzweifelhaft den Schluss der belangten Behörde tragen, dass die Umwandlung im Interesse der Käuferin stattgefunden habe. Dies auch dann, wenn wie im Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013 unter II/ Punkt 5 lediglich für den Fall des Rechtsformwechsels der Zielgesellschaft ausgeführt werde, dass sich entsprechend der Kaufgegenstand ändere. Denn auch der Vertragspunkt „VIII. Zeitraum zwischen Signing und Closing“ des Kauf- und Abtretungsvertrages vom 22. März 2013 sehe – wie typischerweise bei Unternehmenskäufen – vor, dass die Verkäuferin sich ihrer Herrschaftsrechte begeben. Die Vornahme einer Umgründung der Zielgesellschaft „auf Zuruf“ der Käuferin sehe dieser Vertragspunkt eben gerade nicht vor. Somit bleibe die Frage zu klären, welches Interesse denn die Verkäuferin hätte, ihre „schon verkaufte Gesellschaft“ im Closing-Zeitraum umzugründen. Genau diese Gründe und Interessen wider die Lebenserfahrung anzuführen, wären an der Bf. gelegen. Die Beschwerde lasse jedoch nachprüfbar Ausführungen auf Tatsachenebene, die dem logischen Schluss der belangten Behörde entgegenstehen könnten, vermissen. Im Gegenteil, die Beschwerde führe aus, dass der Schluss der Behörde nach den Gesetzen der Logik nicht zutrefte, führe jedoch nicht aus, welcher Verstoß gegen die Logik den Schluss der belangten Behörde belaste.

Nicht auf den Kern der Feststellungen der belangten Behörde würde die Bf. mit ihren Ausführungen eingehen, dass die von der Käuferin getragenen Kosten für die Umwandlung im Verhältnis zu den Transaktionskosten nahezu unbedeutend seien. Auch hätte die Verkäuferin diese Kosten im Falle des Nichtzustandekommens des Rechtsgeschäfts tragen müssen: Unklar sei, aus welchem Grund die Verkäuferin ein derartiges Risiko tragen sollte und noch dazu am Ende des Tages ihre Gesellschaft in einer Rechtsform zu haben, die nicht von ihr gewollt sei.

Die Parteien seien übereinkommen, trotz Nichterfüllung der aufschiebenden Bedingungen das Closing am 29. Juli 2023 abzuhalten und folglich das Rechtsgeschäft zu Stande kommen zu lassen. Dies sei von besonderer Bedeutung für die zu beurteilende Sachlage, denn dass Käuferin und Verkäuferin trotz Nichterfüllung von wesentlichen Bedingungen das Rechtsgeschäft zu Stande kommen hätten lassen, trage den Schluss, dass die aufschiebenden Bedingungen einen gehörigen Grad an Beliebigkeit für Verkäuferin und Käuferin aufwiesen. Dies und die Tragung der Kosten der Umwandlung durch die Käuferin verbänden sich zum Nachweis, dass eine „überragende Wahrscheinlichkeit im Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses“ bestanden habe, dass das Rechtsgeschäft zu Stande komme. Auffallend sei, dass für die Ermittlung des Kaufpreises für die A B keine Due Diligence-Prüfung seitens der Käuferin durchgeführt worden sei.

Schließlich wies die belangte Behörde auf die Nahebeziehung zwischen Verkäuferin und Käuferin hin: Während NameVater indirekt sowohl an den Verkäuferinnen als auch an der Käuferin beteiligt und auch Geschäftsführer der Verkäuferin 1 und der Käuferin sei, sei sein Sohn NameSohn ebenfalls Geschäftsführer der Käuferin und auch Geschäftsführer der A B. Die Umwandlung im Interesse der Käuferin zum Zweck der Steueroptimierung sei ein Ausdruck der Vertraulichkeit zwischen Verkäuferin und Käuferin. Daher sei die Beschwerde abzuweisen gewesen.

In Folge stellte die Bf. einen Vorlageantrag. Die belangte Behörde legte den Beschwerdeakt vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit Beschluss vom 17. September 2024 forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. auf mitzuteilen, aus welchen Gründen mit Zusatzvereinbarung vom 3. Juli 2013 zum Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013 eine Umwandlung beschlossen wurde und allenfalls Belege zu übermitteln, aus denen sich ergibt, dass nicht mit einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit mit dem Eintritt derjenigen aufschiebenden Bedingungen gerechnet werden konnte, für die eine Zustimmung dritter Banken erforderlich war und die tatsächlich vor dem Verfügungsgeschäft eintraten.

Dazu führte die Bf. in ihrem Schriftsatz vom 28. Februar 2025 u.a. unter Verweis auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 26. August 2021, RV/4100568/2016, aus, dass die Wahrscheinlichkeitsbetrachtung hinsichtlich des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums nur dann zum Einsatz komme, wenn die Sachherrschaft über das Wirtschaftsgut bereits mit Vertragsunterzeichnung auf den Erwerber übergehe. Aus dem Kauf- und Abtretungsvertrag gehe keineswegs hervor, dass die Sachherrschaft über das Wirtschaftsgut bereits mit Vertragsunterzeichnung auf die Käuferin übergegangen wäre. In diesem Zusammenhang verwies die Bf. auf Punkt VIII.1.a dieses Vertrags, wonach die Gesellschaften „ihre Geschäftstätigkeit im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes weiterführen“, auf Punkt VIII.1.c. dieses Vertrags, wonach sie „keine Tätigkeiten außerhalb des gewöhnlichen

Geschäftsbetriebes vornehmen“, es sei denn, dass die Käuferin hierzu „ihre Zustimmung erteilt hat“ (Punkt VIII.2. des Vertrags). Diese Regelungen seien in der Praxis weder unüblich noch ungewöhnlich. Sie kämen bei vielen Unternehmenserwerben vor, weil sie vermeiden sollten, dass der Kaufgegenstand vor Übergabe zum Nachteil des Käufers wesentlich verändert werde. Auch die belangte Behörde räume ein, dass es sich bei diesen Bestimmungen um typische Klauseln eines Unternehmenskaufvertrages handle (Seite 13 der Beschwerdeentscheidung).

Die Frage, wem ein „allfälliger Bilanzgewinn für das laufende Geschäftsjahr zusteht“, sei typischerweise Bestandteil von Kaufpreisüberlegungen. Auch im vorliegenden Fall sei gemäß Punkt II. 3. des Kauf- und Anteilsabtretungsvertrages „dies bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt“ worden. Die belangte Behörde wolle nun ohne Weiteres daraus schließen, dass sich die Verkäuferin bereits bei Signing am 22. März 2013 – unbedingt – ihres Gewinnbezugsrechtes begeben hätte. Davon könne freilich keine Rede sein, denn selbstverständlich sei die Voraussetzung dafür gewesen, dass der Vertrag – unter Einhaltung sämtlicher (aufschiebender) Bedingungen – zum Closing auch wirksam werde. Abgesehen davon entstehe eine Dividende im gesellschaftsrechtlichen sowie steuerlichen Sinne erst mit Beschlussfassung auf Gewinnausschüttung. Am Tag des Signings am 22. März 2013 sei daher im Vertrag auch bloß von einem „allfälligen Bilanzgewinn“ die Rede gewesen und habe auch noch kein Gewinnausschüttungsbeschluss für das zum 31. März endende Geschäftsjahr gefasst sein können. Vielmehr sei nach Maßgabe der gesetzlichen Erstellungs- und Einreichfristen für den Jahresabschluss und dem gewöhnlichen Lauf der Dinge klar gewesen, dass bei Zustandekommen der Transaktion zum Closing die erst später nach Feststellung des Jahresabschlusses mögliche Beschlussfassung der Gewinnausschüttung bereits von der Käuferin getroffen würde. Tatsächlich nehme die von der belangten Behörde monierte vertragliche Zuteilung des Bilanzgewinnes nur die gesetzliche Rechtsfolge vorweg. Keineswegs könne daraus geschlossen werden, dass Gewinnbezugsrechte – geschweige denn die Sachherrschaft über den Kaufgegenstand – bereits mit Vertragsunterzeichnung auf den Erwerber übergegangen wären.

Zur Ausübung des Stimmrechts verwies die Bf. auf Hasanovic, wonach anhand des Beispiels eines Syndikatsvertrags bei Wahrnehmung eines gemeinsamen Interesses das Steuerrecht hinsichtlich der Zurechnung des Stimmrechts den Maßstäben des Zivilrechts folge, weil das Erreichen des gemeinsamen Interesses gleichzeitig im eigenen wirtschaftlichen Interesse des zivilrechtlichen Eigentümers stehe. Im vorliegenden Fall verfolge die Verkäuferin in Erfüllung der Closing-Bedingungen und damit auch der Umwandlung (auch) eigene wirtschaftliche Ziele, nämlich letztlich den Verkauf des Geschäftsanteils. Gerade wenn man entsprechend der belangten Behörde davon ausginge, dass die Umwandlung ausschließlich auf Wunsch der Käuferin zurückgehen würde, so müsste es spiegelbildlich auch ein wirtschaftliches Interesse der Verkäuferin geben, diese Umwandlung aus eigenem Antrieb durchzuführen, zumal die Käuferin – anders als der Treuhänder in Treuhandverhältnissen – gar nicht in der Lage gewesen

wäre, eine solche Umwandlung gegen den Willen der Verkäuferin im Wege des Zivilrechts durchzusetzen. Es wäre der Käuferin völlig unmöglich gewesen, gleich einem Eigentümer die Umwandlung der Zielgesellschaft selbst zu veranlassen. Abgesehen davon entspreche es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Käufer erst dann die Sachherrschaft über den Kaufgegenstand haben möchten, wenn sie den vereinbarten Bedingungen entsprächen. Die Vereinbarung einer Umgründung als aufschiebende Bedingung erscheine daher auch nicht ungewöhnlich und komme in der Verwaltungspraxis durchaus vor. In Wahrheit seien die Substanzverwertungs- und Stimmrechte bis zum Closing bei der Verkäuferin geblieben.

Auch sei die Käuferin zwischen Signing und Closing weder rechtlich noch faktisch in der Lage gewesen, die „Substanz“ zu verwerten, also etwa die (noch gar nicht erworbenen) Gesellschaftsanteile zu verkaufen oder zu verpfänden, Dividenden zu beschließen, Kapitalerhöhungen- oder Kapitalherabsetzungen durchzuführen, neue Geschäftsführer zu bestellen, Teile des Geschäfts zu verkaufen etc. Keinesfalls habe die Erwerberin damit bis zum Closing über die Gesellschaft wie eigenes Vermögen verfügen und mit dem Kaufgegenstand nach Belieben verfahren können, wie dies zur Begründung von wirtschaftlichem Eigentum nach der einschlägigen Judikatur erforderlich wäre. Gerade weil die Verkäuferin die Sachherrschaft über den Kaufgegenstand bis zum Closing gehabt habe, hätte sie (auch vertragswidrig) weiterhin jede Maßnahme treffen können.

Wer die untergeordneten Kosten in Höhe von wenigen Tausend Euro für die Umwandlung nun getragen habe, sei aber ohnehin genauso unerheblich wie die Frage, mit welchem Grad an Sicherheit die Verkäuferinnen subjektiv davon ausgegangen seien, dass der Vertrag zu Stande komme, zumal – wie bereits dargelegt – vor dem Closing keine Sachherrschaft über den Kaufgegenstand bestanden habe. Dessen ungeachtet sei der Eintritt der aufschiebenden Bedingungen freilich unsicher und es seien keine relevanten Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass die Erfüllung der aufschiebenden Bedingungen schon bei Unterfertigung des Kaufvertrags oder der Beschlussfassung über die Umwandlung hoch wahrscheinlich gewesen wäre. Ergänzend sei hierzu anzuführen, dass rationale Vertragspartner nach allgemeiner Lebenserfahrung nur solche Bedingungen für das Closing vereinbarten, die sie selbst für potentiell erfüllbar hielten, da es ansonsten wohl gar nicht erst zum Signing gekommen wäre.

Nichtsdestotrotz seien derartige Bemühungen nie ein Selbstläufer, sondern das Ergebnis vorgelegter Businesspläne, Überzeugungsarbeit, Verhandlungsgeschick, und Vielem mehr. Am Ende stehe dann die Entscheidung des Finanzierungspartners und seiner Gremien, welche typischerweise stets mit einem nicht vernachlässigbaren Risiko verbunden sei, dass diese negativ für den Finanzierungswerber ausgehe. Hier in objektiver ex ante Betrachtung von einer überragenden Wahrscheinlichkeit des Eintritts solcher Bedingungen zu sprechen, widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung und sei realitätsfern. Die beigefügte Stellungnahme einer in den Erwerbsprozess käuferseitig maßgeblich involvierten Person unterstreiche diesen Befund.

Zur von der belangten Behörde ins Treffen geführten „übertriebenen Vertraulichkeit“ entgegnete die Bf., dass die J GmbH zwar ein wichtiger Gesellschafter der Käuferin gewesen sei, NameVater aber keinen relevanten Einfluss auf die Entscheidungen der Verkäuferin hätte haben können, weil er gar nicht Geschäftsführer und auch kein maßgeblicher Gesellschafter der Verkäuferin gewesen sei. Die C E sei nämlich zu etwa 70% von einem völlig unabhängigen ausländischen Investor kontrolliert worden, der alle wesentlichen Entscheidungen dominiert habe. Die von NameVater kontrollierte J GmbH habe an der Verkäuferin lediglich einen Minderheitsanteil von etwa 10% gehalten, der offenkundig nicht geeignet gewesen sei, eine relevante Entscheidungsbefugnis zu vermitteln.

Entgegen der unrichtigen Darstellung in der Beschwerdevorentscheidung habe es sehr wohl auch eine Due Diligence Prüfung (Commercial, Legal und Financial) durch die Käuferin und – die über ein Genussrecht an der Käuferin beteiligte und dem K Konzern zugehörige – L AG durch renommierte Beratungsunternehmen gegeben.

Zur von der belangten Behörde ins Treffen geführten Beliebigkeit der aufschiebenden Bedingungen und des Closing erwiderte die Bf. hinsichtlich der Umwandlung, dass die Möglichkeit einer Rechtsformänderung des Kaufobjekts durch Umwandlung bereits im Kaufvertrag vom 22. März 2013 vorgesehen gewesen sei. Mit der Zusatzvereinbarung vom 3. Juli 2013 sei daran nichts geändert, sondern diese Möglichkeit einfach wahrgenommen und umgesetzt worden.

Hinsichtlich derjenigen Bedingungen, die auf die Zustimmung bzw. Zusagen von Banken und Kreditinstituten gerichtet gewesen seien, führte sie aus, dass die finanzierenden Banken und Finanzierungspartner der C E den Erwerb durch die Käuferin verhindern könnten, wenn sie ihre nach dem Senior Facilities Agreements und dem Mezzanine Facility Agreement dafür erforderliche Zustimmung nicht erteilt hätten. Die Anteile am Kaufobjekt seien nämlich zur Besicherung an Banken verpfändet und eine Veräußerung ohne Zustimmung der Banken und Finanzierungspartner hätte zur Folge gehabt, dass die Verkäuferin in eine existenzbedrohende Lage gekommen wäre, weil die Banken in einem solchen Fall sofort alle Kredite an die gesamte C E hätten fällig stellen können.

Selbstverständlich sei es auch erforderlich gewesen, im Zeitraum zwischen Signing und Closing eine Akquisitions- und Betriebsmittelfinanzierung sicherzustellen. Es sei nicht nachvollziehbar, wie die belangte Behörde der Meinung sein könne, dass bei Nichtbeibringung dieser Finanzierungen einfach auf die Erfüllung der bezughabenden Bedingung verzichtet worden wäre. Denn natürlich hätte einerseits die Verkäuferseite den Kaufgegenstand nicht einfach hergeschenkt und hätte andererseits die Käuferin den Geschäftsbetrieb nicht weiterführen können, ohne über die notwendigen Finanzierungsmittel zu verfügen. Auch in diesem Fall entspreche es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Vertragsparteien einer solchen Transaktion keinesfalls die Sachherrschaft bzw. das wirtschaftliche Eigentum am

Kaufgegenstand übergehen lassen wollten, wenn nicht der Kaufpreis zugunsten des Verkäufers einerseits und der Fortbetrieb des Unternehmens beim Erwerber andererseits (ab)gesichert sei. Auch sei – entgegen dem Vorbringen der belangten Behörde – der Konnex der Einräumung des Kontokorrentkredits und der Avalhaftungen der M zum Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013 aus der vorliegenden Vertragsdokumentation klar ersichtlich.

Die Bemühungen um diese Bankgeschäfte in den Monaten bis zum Closing stellten einen eindeutigen Nachweis dafür dar, dass die bezughabenden Bedingungen völlig ernst gemeint und unabdingbare Voraussetzung für das Zustandekommen und den Vollzug des Deals gewesen seien. Diese Bemühungen seien durch entsprechende Verträge und Unterlagen vor allem aus Juli 2013 (also unmittelbar vor dem Closing) dokumentiert, sodass jedem unbefangenen Dritten klar sein müsste, dass im Zeitpunkt des Signings zum 22. März 2013 die Rechtsposition der Käuferin noch keinesfalls gesichert gewesen sei und daher auch nicht vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums gesprochen werden könne. Auf wesentliche vereinbarte und von Dritten abhängige aufschiebende Bedingungen sei gerade nicht verzichtet, sondern diese seien nachweislich eingehalten worden. Der Vertrag habe ein ausdrückliches Rücktrittsrecht für jede Vertragspartei für den Fall vorgesehen, dass die Bedingungen nicht bis Ende September 2013 einträten.

Auch der Kaufpreis sei erst bei Übergabe (Closing) zur Zahlung fällig geworden. Die Käuferin habe damit bei Vertragsunterfertigung und bis zum Closing auch kein finanzielles Risiko aus dem Kaufvertrag gehabt, weil sie es aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen im Kaufvertrag in der Hand gehabt habe, den Erwerb der Anteile nach dem Signing gar nicht vorzunehmen. Hätte die Käuferin nämlich kein Schreiben an die Verkäuferin geschickt, dass die aufschiebende Bedingung zur Finanzierung erfüllt würden, hätte ein Anteilserwerb nicht stattgefunden, selbst wenn ausreichend Finanzierungszusagen seitens der Banken vorhanden gewesen wären. Erst als mit Erfüllung der aufschiebenden Bedingungen die Unsicherheiten beseitigt worden seien, sei eine Übertragung der Anteile und Übergabe der Gesellschaft im Zuge des Closing am 29. Juli 2013 tatsächlich möglich gewesen. Erst zu diesem Zeitpunkt (und nicht bereits bei Vertragsunterfertigung im März 2013 oder bei Beschlussfassung über die Umwandlung Anfang Juli 2013) sei es dementsprechend zur Gewinnrealisierung aus der Veräußerung der Anteile bei der Verkäuferin und zur Anschaffung der Anteile bei der Käuferin gekommen. In zeitlicher Hinsicht sei zudem zu beachten, dass die Verhandlungen über den Syndikatsvertrag zwischen den Investoren auf Käuferseite erst Mitte Juli 2013, also erst nach der Beschlussfassung über die Umwandlung, stattgefunden hätten. Ohne eine vorherige Einigung zwischen den Investoren über den Syndikatsvertrag zu wesentlichen strategischen Fragen und Gesellschafterrechten auf Käuferseite hätte ein Erwerb der Anteile an der \*\*\*Bf1\*\*\* aber keinesfalls stattfinden können.

Abschließend führte die Bf. aus, dass die Frage der Rechtsform der erworbenen Gesellschaft bei der Kaufentscheidung insgesamt keine besondere Relevanz gehabt haben dürfte. Eine

Firmenwertabschreibung hätte sich bei der Käuferin übrigens auch dann ergeben, wenn die Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH verkauft worden wäre. Die Käuferin hätte in einem solchen Fall mit der gekauften Gesellschaft nämlich eine Steuergruppe bilden können (wofür alle Voraussetzungen vorgelegen seien) und es wäre dabei ohne weiteres zu einer vom Gesetzgeber intendierten steuerwirksamen Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG idF 2013 gekommen. Unabhängig von der Rechtsformfrage dürfte der Umstand einer Firmenwertabschreibung bei der Kaufentscheidung auch deshalb keine wesentliche Rolle gespielt haben, weil bei einem späteren Verkauf der erworbenen Gesellschaft in jedem Fall (KG oder GmbH) ohnehin eine volle Nachversteuerung der Firmenwertabschreibung erfolgt sei, aus welchem Grund der Effekt auf die erzielte Rendite insgesamt nicht ins Gewicht falle.

Am 14. April 2025 brachte die belangte Behörde beim Bundesfinanzgericht einen Schriftsatz desselben Tages ein. In diesem machte sie insbesondere Folgendes geltend:

Die Bf. sei die Bekanntgabe der wirtschaftlichen Ziele, die die Verkäuferin mit der Umwandlung verfolgt habe, schuldig geblieben. Die Bf. habe lediglich ausgeführt, die Verkäuferin habe in Erfüllung der Closing-Bedingungen und damit auch der Umwandlung (auch) eigene wirtschaftliche Ziele, nämlich letztlich den Verkauf des Geschäftsanteils verfolgt. Die Bf. stelle diese Behauptung jedoch nicht unter Beweis. Zudem sei die Ausführung, dass die Umwandlung eine Closing-Bedingung gewesen sei, aktenwidrig. Die Bf. hätte durch substantiierte Tatsachenvorbringen erweisen müssen, dass der Vorteil/wirtschaftliche Zweck der Umwandlung bei der Verkäuferin liege. Ein derartiges Tatsachenvorbringen hätten die Ausführungen der Bf. vermissen lassen.

Punkt III.1. der Zusatzvereinbarung vom 3. Juli 2013 wonach die Parteien vereinbart hätten, die Umwandlung nach Eintragung der A D GmbH in das Firmenbuch und Erfüllung der unter Punkt VII.2. lit. a des Kauf- und Abtretungsvertrags formulierten aufschiebenden Bedingungen durchzuführen, trage auf Tatsachenebene den Schluss der belangten Behörde, dass die Wahrscheinlichkeit auf Erfüllung dieser Bedingungen bereits vor Umwandlung zu 100% festgestanden sei. Hinsichtlich jener aufschiebenden Bedingungen, für die im Zeitpunkt der Umwandlung keine 100% Sicherheit auf Erfüllung (nach dem vorliegenden Beweisergebnis) vorgelegen sei, gehe die belangte Behörde weiterhin davon aus, dass die Verkäuferin mit hoher Wahrscheinlichkeit mit deren Erfüllung gerechnet haben müsse, da die Verkäuferin ansonsten die Umwandlung nicht vollzogen hätte.

Aus den Büchern der Käuferin zeige sich, dass sie einerseits sozietäre Genussrechte von EUR 1,00 Mio. an die Ehefrau von NameVater und andererseits sozietäre Genussrechte von EUR 4,00 Mio. an die P AG begeben habe (siehe dazu die Notariatsakte vom 24. Juli 2013). Die Käuferin weise bereits im Juli 2013 in der nicht gebundenen Kapitalrücklage Gesellschafterzuschüsse in Höhe von EUR 4.750.000,00 aus (siehe dazu die beiliegenden Kontoauszüge). Die Finanzierung des Kaufpreises von 100% der Anteilsrechte an der A B iHv

EUR 9,7 Mio. sei durch die Gesellschafterzuschüsse und das aufgebrachte Mezzaninkapital erfolgt. Die Käuferin habe zum 31. Dezember 2013 keine Bankverbindlichkeiten aufgewiesen.

Schließlich führte die belangte Behörde vor dem Hintergrund, dass § 9 Abs. 7 KStG – im Gegensatz zu § 8 Abs. 3 EStG – den maximalen Betrag der Firmenwertabschreibung deckele, erstmals ins Treffen, dass die Umwandlung als Missbrauch gemäß § 22 BAO zu werten sei.

Im Zuge der mündlichen Senatsverhandlung führte der Vertreter der Bf. aus, dass das Kaufobjekt im März 2013 so nicht verkaufbar gewesen sei, da Anteile an die deutsche Bank verpfändet und Partner für die Kaufpreisfinanzierung nötig gewesen seien. Daher seien im Kauf- und Abtretungsvertrag aufschiebende Bedingungen vereinbart worden. Es sei kein Kaufpreis geflossen, den habe damals niemand gehabt. Wenn nicht bis September 2013 alles unter Dach und Fach sein sollte, sollte sich der Kauf auflösen. Es sei möglich gewesen, aus dem Kaufvertrag auszusteigen. In Punkt II.5. des Kaufvertrags sei die Form des Kaufobjekts als KG festgelegt worden. Es sei schwierig gewesen, Banken und Finanzierungspartner zu finden, da der Kaufpreis hoch gewesen sei und in Bezug auf die Businesspläne viele Unsicherheiten bestanden hätten. Daher habe es einen Due Diligence-Prozess gegeben. Die Banken hätten wissen wollen, worum es gehe und was das (wert) sei. Der K-Konzern habe Kapital gegeben. Erst wenige Tage vor dem Closing sei klar gewesen, dass die wesentlichen Bedingungen erfüllt seien. Dann sei das Closing erfolgt und die Anteile seien übertragen worden. Erst dann sei der Kaufpreis geflossen und erst dann habe die Käuferin den Gewinn aus der Transaktion realisiert. Vor dem 24. Juli 2013 habe es keine klare Evidenz für die Bereitstellung der Finanzierung gegeben. Es habe im März 2013 keine ex ante hohe Wahrscheinlichkeit gegeben, dass die Banken zustimmen würden, dafür gebe es keinen Beleg und keinen Beweis.

Dem hielt der Vertreter der belangten Behörde entgegen, dass ein hoher Kaufpreis nur geleistet werde, wenn damit gerechnet werde, dass dem ein entsprechender Verdienst gegenüberstehe.

Der Vertreter der Bf. entgegnete, das Geschäft hätte ohne Erfüllung der Bedingungen nicht abgeschlossen werden können.

Auf Nachfrage der Richterin, was das Interesse der Verkäuferin an der Umwandlung gewesen sei, erklärte dieser zudem, die Verkäuferin habe auch in anderen Situationen KG-Strukturen gehabt. Zwischen KG und GmbH gebe es Unterschiede in der Bilanzierung, in der Gestion, der Governance, etc. Beide hätten das Interesse gehabt, das Geschäft über die Bühne zu bringen.

Zum von der belangten Behörde ins Treffen geführten Naheverhältnis zwischen Käuferin und Verkäuferinnen verwies die Vertreterin der belangten Behörde auf Punkt XI.2. des Kauf- und Abtretungsvertrags vom 22. März 2013 („Gewährleistung“). Dazu entgegnete der Vertreter der Bf., dass dieser Absatz zu einer zivilrechtlichen Bestimmung über die Gewährleistung gehöre und damit klargestellt werde, dass sonst keine Gewährleistungen erfolgen sollten.

Auf Nachfrage der RichterIn an den Vertreter der Bf., Punkt X. des Kauf- und Abtretungsvertrags („Stichtag“) näher zu erläutern, erklärte dieser, dass Regelungen in ähnlicher Form oft in M&A-Verträgen vorkämen. Zu beachten sei in diesem Zusammenhang der Mechanismus von Signing und Closing, der Übergang solle mit Eintritt der aufschiebenden Bedingungen erfolgen. Der Stichtag 31. März 2013 sei festgelegt worden, damit keine Streitigkeiten über die Zurechnung der Dividende erfolgten.

Der Vertreter der belangten Behörde zog die Schlussfolgerung, dass zu diesem Zeitpunkt die Zurechnung der Leistungsfähigkeit bei der Käuferin gelegen und das wirtschaftliche Eigentum der Käuferin begründet worden sei, als die Umwandlung aus den Händen begeben worden sei. Das sei mit der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses beim Firmenbuchgericht gewesen, weil zu diesem Zeitpunkt bei der Verkäuferin Sicherheit über den Eintritt der aufschiebenden Bedingungen habe bestehen müssen.

Dem hielt der Vertreter der Bf. entgegen, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums rechtsdogmatisch unabhängig von der Umwandlung sei und der Kaufvertrag nicht ignoriert werden könne. Die käuferseitigen aufschiebenden Bedingungen seien nicht erfüllt gewesen. Es wäre nicht so lange mit dem Closing gewartet worden, wenn die Erfüllung der aufschiebenden Bedingungen schon gewiss gewesen wäre. Bei M&A-Transaktionen seien die Parteien zuversichtlich, dass die Umsetzung möglich sei, aber es sei unklar, ob Dritte dem Willensbildungsprozess zustimmten.

Laut Vertreter der belangten Behörde sei der Prozess ab dem Signing gelaufen. Sämtliche aufschiebende Bedingungen müssten zum Zeitpunkt der Anmeldung der Umwandlung mit annähernder Sicherheit als erfüllt erachtet worden sein.

Nach dem Vertreter der Bf. hätten auch nach der Umwandlung beide Parteien die Transaktion platzen lassen können.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Festgestellter Sachverhalt

Am 22. März 2013 schlossen die I GmbH, eine Rechtsvorgängerin der A D E GmbH, als Käuferin und die C E GmbH (im Folgenden „Verkäuferin 1“) sowie die C G GmbH („Verkäuferin 2“) als Verkäuferinnen einen Kauf- und Abtretungsvertrag hinsichtlich eines Stammanteils an der A C Schweiz GmbH sowie eines Geschäftsanteils an der A C F GmbH („A B“) ab (Verpflichtungsgeschäft, „Signing“).

Für die A B wurde ursprünglich ein Kaufpreis iHv EUR \*\*\*1\*\*\* festgelegt, wovon der Großteil iHv EUR \*\*\*2\*\*\* am Tag des Closing zur Zahlung fällig war (Punkt IV.3. des Vertrags). Vor dem Closing erfolgten keine Kaufpreiszahlungen.

Die Punkte III.1. und III.2. des Vertrags halten fest, dass das sachenrechtliche Verfügungsgeschäft, mit dem die Übertragung an die Käuferin stattfindet, am Tag des Closing erfolgt.

Die Punkte X.1. und X.2. des Vertrags („Stichtag“) sehen Folgendes vor:

*„1. Insoweit in diesem Vertrag keine abweichende Regelung getroffen wird, erfolgen der Verkauf und die Abtretung der Stamm- und Geschäftsanteile der Gesellschaften an die Käuferin mit wirtschaftlicher Wirkung zum Ablauf des 31.03.2013 (in der Folge der „Stichtag“), d.h. die Parteien werden einander wirtschaftlich so stellen, als sei der Verkauf und die Abtretung der Stamm- und Geschäftsanteile der Gesellschaften an die Käuferin rechtlich mit Ablauf des 31.03.2013 erfolgt.*

*2. Mit dem Stichtag gehen Gefahr und Risiko der Stamm- und Geschäftsanteile der Gesellschaften auf die Käuferin über.“*

Nach Punkt II.3. des Vertrags steht ein allfälliger Bilanzgewinn der Gesellschaften für das Geschäftsjahr, das am 31. März 2013 endete, sowie für die Folgejahre der Käuferin zu, was bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt wurde.

Punkt II.5. des Vertrags sieht Folgendes vor:

*„5. Sollte die A B vor dem Closing in eine Personengesellschaft umgewandelt werden oder sonst die Rechtsform wechseln, so sind Kaufgegenstand die Anteile am Nachfolgerechtsträger einschließlich einer allenfalls hinzutretenden Komplementärgesellschaft. Diesfalls werden die Parteien die allenfalls erforderlichen Anpassungen in einem Nachtrag zu diesem Vertrag vornehmen, um sicherzustellen, dass beim Closing die Anteile am Nachfolgerechtsträger*

*(einschließlich einer allenfalls hinzutretenden Komplementärgesellschaft) auf die Käuferin übergehen.“*

Gemäß Punkt VII.2. steht der Vollzug des vorliegenden Vertrages unter den nachstehenden aufschiebenden Bedingungen:

*„a) Abschluss von Vereinbarungen zwischen den dafür notwendigen Parteien unter dem Senior Facilities Agreement vom 12.11.2008 zwischen der NameBank als „Agent“, der Verkäuferin 1 als „Company“ und anderen sowie dem Mezzanine Facility Agreement vom 12.11.2008 zwischen der H Limited als „Agent“, der Verkäuferin 1 als „Company“ und anderen, mit denen diese der Übertragung der Stamm- und Geschäftsanteile der Gesellschaften durch die Verkäuferinnen an die Käuferin ihre Zustimmung erteilen und sämtliche an den Stamm- und Geschäftsanteilen der Gesellschaften sowie an deren Konten, Forderungen und sonstigen Vermögensgegenständen bestehenden Sicherheiten freigeben (in der Folge das „Release Agreement“);*

*b) Schriftliche Zusage eines oder mehrerer Kreditinstitute(s), der Käuferin und den Gesellschaften (oder einer der Gesellschaften) (i) eine Akquisitionsfinanzierung, (ii) eine Betriebsmittelfmanziierung in der Höhe von insgesamt zumindest EUR \*\*\*3\*\*\* und (iii) einen Avalrahmen von insgesamt zumindest EUR \*\*\*4\*\*\* zur Verfügung zu stellen;*

*c) Auflösung oder Ablösung von zugunsten der Gesellschaften bestehender Avale oder Avalhaftungen der Unternehmen der C-Gruppe durch Rückavale der Banken der Käuferin;*

*d) Auflösung oder Ablösung von zugunsten der Gesellschaften bestehender Rückhaftungen der Unternehmen der C-Gruppe durch Rückhaftungen der Käuferin.“*

Punkt VII.3. des Vertrags sieht vor, dass die Verkäuferinnen berechtigt sind, gemeinsam auf die aufschiebenden Bedingungen gemäß lit. c) und d) zu verzichten und die Käuferin berechtigt ist, auf die aufschiebende Bedingung gemäß lit. b) zu verzichten.

Nach Punkt VII. 4. sind die Parteien verpflichtet, *„den Eintritt der aufschiebenden Bedingungen ehestmöglich herbeizuführen, einander dabei wechselseitig zu unterstützen und einander wechselseitig über den Status der Herbeiführung der aufschiebenden Bedingungen zu informieren, insbesondere über den Stand der Gespräche mit den Banken zum Zweck der Herbeiführung der aufschiebenden Bedingungen gemäß Abs. 2 lit. a) und b) und mit den Banken und Kunden zum Zweck der Herbeiführung der aufschiebenden Bedingungen gemäß Abs. 2 lit. c) und d) [...] Die Parteien sind weiters verpflichtet, einander unverzüglich wechselseitig zu informieren, sobald eine aufschiebende Bedingung eingetreten ist.“*

Für den Fall des Nichteintritts der aufschiebenden Bedingungen regelt Punkt VII.5. des Vertrags Folgendes:

*„Sollten bis 30.09.2013 nicht sämtliche aufschiebenden Bedingungen eingetreten sein, sind die Verkäuferinnen (gemeinsam), einerseits, und die Käuferin, andererseits, berechtigt, durch einseitige schriftliche Erklärung vom Vertrag zurück zu treten. Diesfalls ist der Vertrag ohne weitere wechselseitige Verpflichtungen der Parteien aus diesem Vertrag aufgelöst, es sei denn, eine der Parteien hätte den Eintritt einer aufschiebenden Bedingung mutwillig vereitelt. Diesfalls ist der Vertrag ebenfalls aufgelöst, den anderen Parteien stehen jedoch Schadenersatzansprüche gegen die mutwillig handelnde Partei zu.“*

Die aufschiebende Bedingung nach Punkt VII.2. lit. a wurde am 24. Juli 2013 und diejenige nach Punkt VII.2. lit. b wurde am 26. Juli 2013 dahingehend erfüllt, dass *„Vereinbarungen mit mehreren Kreditinstituten bzw. Finanzierungspartnern über Akquisitionsfinanzierung/Genussrechte, Betriebsmittelfinanzierung, Factoring und Avalrahmen [...] unterzeichnet“* wurden. Am 24. Juli 2013 wurden sozietäre Genussrechte iHv EUR 1,00 Mio. an die Ehefrau von NameVater und sozietäre Genussrechte iHv EUR 4,00 Mio. an die P AG, ein von den Verkäuferinnen und der Käuferin unabhängiges Unternehmen, dessen Geschäftszweig das Halten von Beteiligungen ist, begeben. Die Finanzierung des Kaufpreises für die Anteilsrechte an der A B erfolgte somit durch Gesellschafterzuschüsse bzw. das aufgebrachte Mezzaninkapital.

Die sonstigen aufschiebenden Bedingungen wurden bis zum Zeitpunkt des Closing nicht in der vertraglich vorgesehenen Form erfüllt.

Nach Punkt VIII.1. des Vertrags einigten sich die Parteien darauf, dass die Geschäftstätigkeit der A C Schweiz GmbH und der A B im Zeitraum zwischen Errichtung des Vertrages und dem Closing wie bisher weitergeführt werden soll und keine Verfügungen über das Vermögen dieser Gesellschaften außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes vorgenommen werden sollen:

*„Die Verkäuferinnen werden daher im gesetzlich größtmöglichen und zulässigen Ausmaß insbesondere dafür sorgen, dass die Gesellschaften:*

*a) ihre Geschäftstätigkeiten im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes weiterführen;*

*b) den Vertretern der Käuferin während der Arbeitszeiten und ohne eine Störung des Geschäftsbetriebes angemessenen Zugang zu den Räumlichkeiten der Gesellschaften sowie zu deren Büchern und Aufzeichnungen gewähren;*

*c) keine Transaktionen außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes vornehmen;*

*d) keine Dividenden ausschütten oder sonst Einlagen an die Verkäuferinnen rückgewähren.“*

Nach VIII.2. des Vertrags sind von der Verpflichtung nach Abs. 1 Handlungen ausgenommen, die aufgrund dieses Vertrages oder sonst aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung erforderlich sind oder denen die Käuferin ihre Zustimmung erteilt hat.

Tatsächlich wurde am 3. Juli 2013 eine Zusatzvereinbarung zum Kauf- und Abtretungsvertrag über den Geschäftsanteil an der A B abgeschlossen. Nach dieser kamen die Verkäuferinnen und die Käuferin überein, die A B als übertragende Gesellschaft unter Beitritt der A D GmbH als Komplementärin im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durch Übertragung ihres Unternehmens (Vermögens) als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten sowie unter ausdrücklichem Verzicht auf die Liquidation der übertragenden Gesellschaft auf die neu zu errichtende GmbH & Co KG – die Bf. – als übernehmende Gesellschaft gemäß § 5 iVm §§ 2 ff UmwG und gemäß Art. II UmgrStG und unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Art. II UmgrStG umzuwandeln.

Punkt III.1. dieser Zusatzvereinbarung lautet wie folgt:

*„Die Parteien vereinbaren hiermit, unverzüglich nach*

*a) Eintragung der A D GmbH in das Firmenbuch; und*

*b) Vorliegen der dazu allenfalls erforderlichen Zustimmungen nach dem Senior Facilities Agreement vom 12.11.2008 zwischen der NameBank als „Agent“, der Verkäuferin 1 als „Company“ und anderen sowie dem Mezzanine Facility Agreement vom 12.11.2008 zwischen der H Limited als „Agent“, der Verkäuferin 1 als „Company“ und anderen;*

*die A B als übertragende Gesellschaft unter Beitritt der A D GmbH als Komplementärin im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durch Übertragung ihres Unternehmens (Vermögens) als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten sowie unter ausdrücklichem Verzicht auf die Liquidation der übertragenden Gesellschaft auf die neu zu errichtende \*\*\*Bf1\*\*\* als übernehmende Gesellschaft gemäß § 5 iVm §§ 2 ff UmwG (§§ 2 bis 5 UmwG) und gemäß Art. II UmgrStG und unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Art. II UmgrStG umzuwandeln.“*

Die Verkäuferin 2 übte ihre Stimmrechte in der A B dahingehend aus, dass die vereinbarte Umwandlung am 4. Juli 2013 beschlossen wurde. Am 20. Juli 2013 wurde der Umwandlungsbeschluss im Firmenbuch eingetragen: Dies löste die Entstehung der Bf. aus, deren Kommanditistin zunächst die C G GmbH war und nun die A D E GmbH ist. Gleichzeitig wurde die A B im Firmenbuch umwandlungsbedingt gelöscht. Die Umwandlung wurde indirekt wirtschaftlich auf Kosten der Käuferin durchgeführt.

Mit einer zweiten Zusatzvereinbarung vom 29. Juli 2013 zum Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013 wurden Änderungen hinsichtlich des Kaufgegenstandes (nunmehr ein Geschäftsanteil an der Komplementärin und ein Kommanditanteil an der A D KG), der

Kaufabrede und des Kaufpreises (Erhöhung des Gesamtkaufpreises um EUR \*\*\*6\*\*\* für den Geschäftsanteil an der im Zuge der Umwandlung gegründeten Komplementärgesellschaft) vorgenommen.

Am selben Tag wurde das Closing und somit das sachenrechtliche Verfügungsgeschäft durchgeführt, mit dem insbesondere der Geschäftsanteil an der Komplementärin und ein Kommanditanteil an der A D KG von der Verkäuferin 2 an die Käuferin übertragen wurden.

Im Zeitraum März 2013 bis Juli 2013 war NameVater indirekt zu 60% an der Käuferin und indirekt zu 12% an den Verkäuferinnen beteiligt. Mit etwa 71% war die (indirekte) Mehrheitsgesellschafterin der Verkäuferinnen die N B.V. mit Sitz in O.

Nachdem NameVater bis Jänner 2011 die Funktion des Geschäftsführers der Verkäuferin 1 wahrgenommen hatte, war er zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Abtretungsvertrags Mitglied des Gesellschafterausschusses der Verkäuferin 1.

Seit dem 21. März 2013 waren er und NameSohn die beiden Geschäftsführer der Käuferin.

In Bezug auf den Kaufgegenstand fand eine Due Diligence-Prüfung statt.

## **2. Beweiswürdigung**

Der Abschluss des Kauf- und Abtretungsvertrags sowie der beiden Zusatzvereinbarungen ist unstrittig und geht aus der Aktenlage hervor. Auch der Wortlaut der einzelnen genannten Bestimmungen des Kauf- und Abtretungsvertrags sowie der Zusatzvereinbarungen ist unstrittig. Die Erfüllung der aufschiebenden Bedingungen nach den Punkten VII.2. lit. a und b des Kauf- und Abtretungsvertrags am 24. Juli 2013 und am 26. Juli 2013 sind in den Anlagen 1 und 2 des aktenkundigen Schriftsatzes der Bf. („Memorandum“) vom 12. April 2019 dokumentiert.

Dass am 24. Juli 2013 sozietäre Genussrechte iHv EUR 1 Mio. an die Ehefrau von NameVater sowie iHv EUR 4 Mio. an die P AG begeben wurden und dass die Finanzierung des Kaufpreises für die Anteilsrechte an der A B durch Gesellschafterzuschüsse bzw. das aufgebrachte Mezzaninkapital erfolgte, ist aus den aktenkundigen Kontoauszügen vom 25. Juli 2013 und vom 26. Juli 2013 ersichtlich. Der Tag der Begebung der Genussrechte ergibt sich aus dem Verweis der belangten Behörde auf die entsprechenden Notariatsakte. Der Geschäftszweig der P AG ist dem Firmenbuch zu entnehmen. Dass die P AG von den Verkäuferinnen und der Käuferin unabhängig ist, wurde festgestellt, da sich weder aus dem Firmenbuchauszug noch aus den Parteienvorbringen Hinweise für Gegenteiliges ergeben.

In Punkt II.2. des Closing-Protokolls wurde festgehalten, dass die sonstigen aufschiebenden Bedingungen nicht in der vertraglich vorgesehenen Form erfüllt wurden.

Dass die Käuferin die Kosten für die Umwandlung gemäß der Zusatzvereinbarung vom 3. Juli 2013 indirekt wirtschaftlich trug, geht aus Punkt VI. dieser Vereinbarung hervor.

Die Übertragung der Anteile am 29. Juli 2013 ergibt sich aus den Punkten I.1. und I.2. des aktenkundigen Closing-Protokolls.

Dass vor dem Closing keine Kaufpreiszahlungen erfolgten, ergibt sich insbesondere aus dem unstrittigen Vorbringen des Vertreters der Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung.

Die Beteiligungsverhältnisse sowie die Personen mit Geschäftsführerfunktion sind aus den aktenkundigen Firmenbuchauszügen ersichtlich. Dass NameVater zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Abtretungsvertrags Mitglied des Gesellschafterausschusses der Verkäuferin 1 war, geht aus Punkt XI.2. dieses Vertrags hervor.

Dass in Bezug auf den Kaufgegenstand eine Due Diligence-Prüfung stattfand, geht aus dem von der Bf. mit Schriftsatz vom 28. Februar 2025 vorgelegten Due Diligence Datenraumindex hervor und ist unstrittig. Nicht als entscheidungswesentlich wurde befunden, durch wen eine Due Diligence Prüfung stattgefunden hatte: Da NameVater nur zu etwa 12% indirekt an den Verkäuferinnen beteiligt war und die (indirekte) Mehrheitsgesellschafterin der Verkäuferinnen eine von ihm unabhängige Gesellschaft mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat war, geht der Senat nicht von einem fremdunüblichen „vertraulichen“ Umgang zwischen den Verkäuferinnen und der Käuferin aus. Daran ändert auch der von der belangten Behörde ins Treffen geführte Punkt XI.2. des Kauf- und Abtretungsvertrags nichts, der sich lediglich auf einen Ausschluss einer über Punkt XI.1. dieses Vertrags hinausgehenden Gewährleistung bezieht. Somit ist für die vorliegende Beschwerdesache aus dem Umstand, durch wen eine Prüfung des Kaufgegenstands erfolgte, nichts zu gewinnen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I: Stattgabe**

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden

Bescheid herbeigeführt hätte („Neuerungstatbestand“). Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314).

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen. Entscheidend sind also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. etwa VwGH 6.4.2022, Ra 2021/15/0050).

Im gegenständlichen Verfahren begründete die belangte Behörde die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2014 bis 2016 mit Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen waren. Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030).

Im Bericht vom 11. September 2019 über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Bf. wurde dargelegt, dass im Zuge der Außenprüfung insbesondere folgende für die Sachverhaltsermittlung wichtige Beweismittel erstmals vorgelegt worden seien:

- 1) Kauf- und Abtretungsvertrag über den Geschäftsanteil an der A B vom 22. März 2013;
- 2) Zusatzvereinbarung vom 3. Juli 2013 zum Kauf- und Abtretungsvertrag über den Geschäftsanteil an der A B;
- 3) Umwandlungsplan vom 4. Juli 2013: errichtende Umwandlung der A B auf die Bf.;
- 4) Zweite Zusatzvereinbarung vom 29. Juli 2013 zum Kauf- und Abtretungsvertrag über den Geschäftsanteil an der A B.

Laut Bericht sei die neu hervorgekommene Tatsache, dass das wirtschaftliche Eigentum am Geschäftsanteil an der A B vor dem Gesellschafterbeschluss auf errichtende Umwandlung auf die A D E GmbH übergegangen sei.

Entscheidend ist, ob diese Beweise geeignet sind, den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums neu zu bestimmen und in Folge die Anwendbarkeit von § 8 Abs. 3 EStG 1988 auszuschließen, wonach die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen sind.

Als Anschaffungskosten gelten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können (§ 203 Abs. 3 UGB). Der Anschaffungszeitpunkt ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über einen bestimmten Vermögensgegenstand (*Zib/Dellinger*, Unternehmensgesetzbuch: Großkommentar, § 203 Rz 8).

Gemäß § 5 Abs. 1 UmwG kann die Hauptversammlung (Generalversammlung) einer Kapitalgesellschaft die Errichtung einer offenen Gesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft und zugleich die Übertragung des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf die offene Gesellschaft oder Kommanditgesellschaft beschließen.

Die Personengesellschaft entsteht nach § 5 Abs. 5 UmwG mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch.

Für den Rechtsnachfolger gilt, dass Buchgewinne und Buchverluste bei der Gewinnermittlung außer Ansatz bleiben (§ 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG sowie § 9 Abs. 2 iVm § 3 Abs. 2 UmgrStG).

Ob eine Firmenwertabschreibung zusteht, hängt somit in der vorliegenden Beschwerdesache davon ab, zu welchem Zeitpunkt eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an der Beteiligung stattfand (vgl. zur ständigen Rsp. zur Maßgeblichkeit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums etwa VwGH 26.3.2003, 97/13/0052).

Wirtschaftlicher Eigentümer (§ 24 BAO) ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann. Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. etwa VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162). Wirtschaftlicher Eigentümer eines Kapitalanteils ist somit diejenige Person, die das Stimmrecht, das Gewinnbezugsrecht und die Substanzverwertungsmöglichkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in ihrer Hand vereinigt

(*Hasanovic* in Aktuelle Fragen des Unternehmenskaufs, Der Zeitpunkt der Veräußerung von Beteiligungen, 87f, unter Verweis auf die Rsp. des VwGH).

Im Zeitraum zwischen Signing und Closing stand das Stimmrecht hinsichtlich der A B formell der Verkäuferin 2 zu. Der Kauf- und Abtretungsvertrag vom 22. März 2013 sieht u.a. vor, dass die Verkäuferinnen keine Verfügungen über das Vermögen der Gesellschaften außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes vornehmen sollen, außer diese sind aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung erforderlich oder die Käuferin hat ihre Zustimmung dazu erteilt. Im Einklang mit der deutschen Judikatur (BFH 20.7.2010, IX R 38/09) erkennt der Senat darin keine stimmrechtsbezogene Weisungsabhängigkeit von der Käuferin.

Entsprechend dieser vertraglichen Regelung wurde am 3. Juli 2013 eine Zusatzvereinbarung zum Kauf- und Abtretungsvertrag betreffend die Umwandlung der A B abgeschlossen. Zwecks Klärung der Frage, wann es zur Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an der A B kam, ist zu ermitteln, wessen Interessen die Verkäuferin 2 bei der Stimmrechtsausübung im Zusammenhang mit der Umwandlung tatsächlich wahrte (*Hasanovic* in Aktuelle Fragen des Unternehmenskaufs, Der Zeitpunkt der Veräußerung von Beteiligungen, 88).

Diesbezüglich führte die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung aus, dass ausschließlich die Käuferin einen Vorteil aus der Umwandlung gehabt habe und daher die Stimmrechte ihr zuzuordnen seien. Bestärkt werde diese Annahme durch die Tatsache, dass die Kosten der Umwandlung von der Käuferin zu tragen seien. Der steuerliche Vorteil der Käuferin durch den Kauf der Kommanditanteile sei das Erlangen von Abschreibungsvolumen.

Schon alleine auf Grund der Kostentragung durch die Käuferin nimmt es der Senat als erwiesen an, dass die Umwandlung in deren Interesse geschah. Allerdings führte die Bf. ins Treffen, dass die Verkäuferin in Erfüllung der Closing-Bedingungen und damit auch der Umwandlung (auch) eigene wirtschaftliche Ziele, nämlich letztlich den Verkauf des Geschäftsanteiles, verfolgt habe. Laut Schriftsatz der belangten Behörde vom 14. April 2025 stelle die Bf. ihre Behauptung nicht unter Beweis. Zudem sei die Ausführung, dass die Umwandlung eine Closing-Bedingung gewesen sei, aktenwidrig. Die Bf. hätte durch substantiierte Tatsachenvorbringen erweisen müssen, dass der Vorteil/wirtschaftliche Zweck der Umwandlung bei der Verkäuferin liege. Ein derartiges Tatsachenvorbringen hätten die Ausführungen der Bf. vermissen lassen. Im Zuge der mündlichen Verhandlung führte der Vertreter der Bf. ergänzend aus, dass der Kaufpreis angesichts des Bestehens vieler Unsicherheiten in Bezug auf die Businesspläne der A B hoch gewesen sei. Dem hielt der Vertreter der belangten Behörde entgegen, dass ein hoher Kaufpreis nur geleistet werde, wenn damit gerechnet werde, dass dem ein entsprechender Verdienst gegenüberstehe.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass es für die Käuferin faktisch möglich gewesen wäre, durch die mutwillige Nichterfüllung der aufschiebenden Bedingung gemäß Punkt VII.2. lit. b) des Kauf- und Abtretungsvertrags vom 22. März 2013 die Auflösung dieses Vertrags

herbeizuführen, wenngleich in diesem Fall die Verkäuferinnen gegenüber der Käuferin (von diesen näher nachzuweisende) Schadenersatzansprüche hätten geltend machen können. Vor diesem Hintergrund lag es auch im Interesse der Verkäuferin 2, die von der Käuferin gewünschte Umwandlung zwecks reibungslosen Abschlusses des sachenrechtlichen Verfügungsgeschäfts umzusetzen. Auch, dass die Käuferin die Anteile an der A B letztendlich durch Gesellschafterzuschüsse finanzierte, ändert an dieser Beurteilung nichts, zumal diese Finanzierung erst nach Abschluss der Umwandlung erfolgte. Dafür, dass – wie von der belangten Behörde ins Treffen geführt – bereits zum Zeitpunkt der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses beim Firmenbuchgericht zumindest annähernde Sicherheit über die Finanzierung bestanden habe, liegen keine hinreichenden Anhaltspunkte vor. Allein der Umstand, dass die Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses beim Firmenbuchgericht erfolgte, reicht nicht aus, um diese Schlussfolgerung zu ziehen: Dagegen spricht, dass ein Großteil der Finanzierung durch die P AG erfolgte, welche von den Verkäuferinnen und der Käuferin unabhängig war und deren Willensbildungsprozess die Verkäuferinnen und die Käuferin daher nicht kontrollieren konnten. Zudem ist zu beachten, dass die Möglichkeit einer Umwandlung der A B in eine Personengesellschaft bereits in Punkt II.5. des Kauf- und Abtretungsvertrags festgehalten wurde.

Dies führt dazu, dass steuerrechtlich hinsichtlich der Zurechnung des Stimmrechts den Maßstäben des Zivilrechts gefolgt wird, weil das Erreichen des gemeinsamen Interesses gleichzeitig im eigenen wirtschaftlichen Interesse des zivilrechtlichen Eigentümers steht (*Hasanovic* in Aktuelle Fragen des Unternehmenskaufs, Der Zeitpunkt der Veräußerung von Beteiligungen, 88).

Punkt X.1. des Kauf- und Abtretungsvertrages vom 22. März 2013 sieht vor, dass die Parteien einander wirtschaftlich so stellen werden, als sei der Verkauf und die Abtretung der Stamm- und Geschäftsanteile der Gesellschaften an die Käuferin rechtlich mit Ablauf des 31. März 2013 erfolgt. Schon alleine aus der Verwendung des Konjunktivs erschließt sich, dass nicht bereits mit diesem Tag das Gewinnbezugsrecht hinsichtlich dieser Anteile tatsächlich auf die Käuferin übergehen sollte. Vielmehr ergibt sich aus dieser Formulierung im Zusammenspiel mit Punkt III. des Vertrags, wonach das sachenrechtliche Verfügungsgeschäft mit der Übertragung an die Käuferin am Tag des Closing erfolgt, dass die Parteien diese Wirkung erst mit dem Abschluss des Verfügungsgeschäfts rückwirkend eintreten lassen wollten.

Nach Punkt II.3. des Vertrags steht ein allfälliger Bilanzgewinn der Gesellschaften für das Geschäftsjahr, das am 31. März 2013 endete, sowie für die Folgejahre der Käuferin zu, was bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt wurde.

Daraus schließt die belangte Behörde, dass das Gewinnbezugsrecht bereits zu diesem Zeitpunkt auf Dauer auf die Käuferin übergegangen sei und diese nun wirtschaftlich über die

Chance auf Substanzverwertung verfügt habe bzw. dass ab diesem Zeitpunkt die Zurechnung der Leistungsfähigkeit bei der Käuferin gelegen sei.

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass diese Vertragsbestimmung im Rahmen einer systematischen Interpretation im Lichte von Punkt X.1. sowie Punkt III. des Vertrags zu verstehen und daher an den Abschluss des Verfügungsgeschäfts geknüpft ist. Zudem ist zu berücksichtigen, dass Voraussetzung für das Entstehen einer Dividende eine entsprechende Beschlussfassung auf Gewinnausschüttung ist.

Aus Sicht des Senats ging somit auch nicht bereits mit der verbindlichen Festlegung eines Kaufpreises die Substanzverwertungsmöglichkeit auf die Käuferin über, zumal sie bis zum Closing weder rechtlich noch faktisch in der Lage war, die Gesellschaftsanteile zu verkaufen oder zu verpfänden.

Schließlich erfolgte die Übertragung der Anteile gemäß den Punkten I.1. und I.2. des Closing-Protokolls erst am 29. Juli 2013. An diesem Tag wurde auch der Großteil des ursprünglich vereinbarten Kaufpreises für die Käuferin fällig.

Aus alldem ergibt sich, dass die Übertragung des Kaufobjekts nicht zu einem früheren Zeitpunkt erfolgte. Da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 26.3.2003, 97/13/005) Grundlage für die Prüfung der Eintrittswahrscheinlichkeit der aufschiebenden Bedingungen eine Übergabe und Übernahme des Kaufobjekts bereits vor der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums ist, erübrigt sich somit in der vorliegenden Beschwerdesache eine nähere Prüfung der Wahrscheinlichkeit des Eintretens der aufschiebenden Bedingungen (*Staringer in Bertl et al* [Hrsg.], Gewinnrealisierung, 169 und *Hasanovic Aktuelle Fragen des Unternehmenskaufs*, 99 ff.).

Somit sind die im Bericht vom 11. September 2019 über das Ergebnis der Außenprüfung angeführten Beweise nicht geeignet, einen früheren Übergang des wirtschaftlichen Eigentums anzunehmen und somit im Spruch anderslautende Bescheide herbeizuführen.

Schließlich führte die belangte Behörde in ihrem Schriftsatz vom 14. April 2025 erstmals ins Treffen, dass die Umwandlung als Missbrauch gemäß § 22 BAO zu werten sei.

Anders als im Zusammenhang mit der Frage, wann ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erfolgte, ist in Bezug auf § 22 BAO wesentlich, ob sich die Erklärung für die Umwandlung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet (VwGH 1.10.2008, 2006/13/0036). Dazu enthalten der Bericht vom 11. September 2019 über das Ergebnis der Außenprüfung sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. Mai 2019, auf die die angefochtenen Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2014 bis 2016 verweisen, keine Feststellungen.

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063, Rz 16).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II: Gegenstandsloserklärung**

§ 261 Abs. 2 BAO besagt Folgendes:

*„§ 261. [...] (2) Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.“*

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.3. Zu Spruchpunkt III: 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.

Da zur Frage, wann im Zusammenhang mit einer Veräußerung von Anteilen das wirtschaftliche Eigentum übertragen wird, wenn zwischen dem Verpflichtungs- und dem Verfügungsgeschäft eine Umwandlung des Kaufgegenstands gemäß § 5 iVm §§ 2 ff UmwG und gemäß Art. II UmgrStG vollzogen wird, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 23. Mai 2025