



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., 1010 Wien, W-Gasse, vertreten durch A., vom 6. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10. Mai 2011 betreffend Auskunft gemäß § 118 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird dahingehend abgeändert, als der Antrag auf Erteilung eines Auskunftsbescheides gemäß § 118 BAO vom 15. März 2011 als unzulässig zurückgewiesen wird.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, stellte mit Schreiben vom 15. März 2011 beim Finanzamt Wien 1/23 einen Antrag auf Erteilung eines Auskunftsbescheides gemäß § 118 BAO *"zu Firmenwertabschreibungen gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 von im Jahr 2010 angeschafften Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Hinblick auf die Absicht der Bw., eine Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 ab dem Jahr 2011 zu bilden"*. Die Bw. habe am 31. März 2010 folgende Beteiligungen erworben: a) von der G. GmbH Beteiligungen an der L. GmbH im Ausmaß von 90%, an der D. GmbH im Ausmaß von rund 70,32% und an der N. GmbH im Ausmaß von 60% sowie b) von der vormaligen T. GmbH (die G. GmbH sei an dieser Gesellschaft via H. GmbH indirekt im Ausmaß von 74% beteiligt gewesen) eine Beteiligung an der F. GmbH im Ausmaß von rund 68,33%. Die G. GmbH sei am 31. März 2010 an der Bw. mit einem Geschäftsanteil beteiligt gewesen, der einer Stammeinlage im Nominale von € 35.000,00 entsprochen und eine Beteiligung im Ausmaß von 32% repräsentiert habe. Die Geschäftsführer der Bw. (Dr. X., Mag. Y. und Dr. Z.) hätten die Gesellschaft am 31. März 2010

gemeinsam mit einem Geschäftsführer oder Prokuristen (Mag. B.) vertreten. Die Gesellschafter der Bw. hätten am 23. März 2010 einen Beteiligungsvertrag in Form eines Notariatsaktes abgeschlossen, wonach folgende Angelegenheiten der Beschlussfassung der Generalversammlung vorbehalten wären (Pkt. III Z 2):

- „a) Genehmigung des Jahresabschlusses*
- b) Verwendung des Bilanzgewinns...*
- c) Entlastung der Geschäftsführer und der Beiratsmitglieder*
- d) Bestellung von Abschlussprüfern*
- e) Jährliche Feststellung des Unternehmenswertes*
- f) Änderung des Gesellschaftsvertrages*
- g) Änderung bei Beiratsordnung*
- h) Bestellung, Abberufung und Vergütung der Beiratsmitglieder*
- i) Anteilsübertragungen (Devinkulierung)*
- j) soweit kein Beirat eingerichtet ist oder der eingerichtete Beirat handlungsunfähig ist, fasst die Generalversammlung auch über die dem Beirat zugewiesenen Angelegenheiten Beschluss.“*

Die Beschlussfassung der Generalversammlung sei im Pkt. VI des Gesellschaftsvertrages geregelt, deren Z 8 Folgendes bestimme: *„Die Generalversammlung ist beschlussfähig, wenn Gesellschafter, deren Stammeinlage insgesamt fünfzig Prozent des Stammkapitals erreichen, anwesend oder vertreten sind. Im Fall der Beschlussunfähigkeit einer Generalversammlung ist unter Hinweis auf deren Beschlussunfähigkeit und unter Einhaltung der 7-tägigen Einberufungsfrist eine zweite Generalversammlung einzuberufen, die auf die Verhandlung der Gegenstände der früheren Generalversammlung beschränkt und ohne Rücksicht auf die Höhe des anwesenden oder rechtsgültig vertretenen Stammkapitals beschlussfähig ist. Für die Beschlussfassung bedarf es, soweit nicht zwingende Gesetzesbestimmungen oder der Gesellschaftsvertrag etwas anderes bestimmen, einer Mehrheit von fünfzig Prozent der abgegebenen Stimmen, rücksichtlich der Angelegenheiten gemäß Absatz 2 lit e) bis i) bedarf es einer Mehrheit von mehr als fünfundsiebzig Prozent der abgegebenen Stimmen.“*

Punkt III Z 3 des oben genannten Beteiligungsvertrages bestimme, dass der Beirat die Geschäftsführung berate und überwache. *„Zudem beschließt der Beirat über die ihm in der Beiratsgeschäftsordnung zugewiesenen Angelegenheiten. Beschlussfassungen des Beirats sind bindend, sie binden auch die Generalversammlung. Soweit Beschlüsse des Beirats der Umsetzung durch die Generalversammlung bedürfen, verpflichten sich die Gesellschafter hiermit, die entsprechenden Beschlüsse unverzüglich über jeweilige Aufforderung des Beirats zu fassen.“*

Die Einrichtung eines solchen Beirates sei in Punkt VI des Gesellschaftsvertrages idF des notariellen Protokolls vom 23. März 2010 vorgesehen: „Die Gesellschafter richten hiermit einen Beirat ein, der über die ihm in der jeweils von der Generalversammlung beschlossenen, gültigen Fassung der Beiratsgeschäftsordnung zugewiesenen Angelegenheiten, unter anderem über (i) die Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern der Gesellschaft, (ii) die Festlegung der Vertretungsbefugnis der Geschäftsführer, sowie (iii) die Erteilung von Prokuren in der Gesellschaft und in deren Beteiligungsgesellschaften. Beschlussfassungen des Beirates sind bindend, sie binden auch die Generalversammlung. Soweit Beschlüsse des Beirates der Umsetzung durch die Generalversammlung bedürfen, sind die Gesellschafter verpflichtet, die entsprechenden Beschlüsse unverzüglich über jeweilige Aufforderung des Beirats zu fassen. Soweit kein Beirat eingerichtet ist, fallen die Beiratskompetenzen in die Zuständigkeit der Generalversammlung. Soweit die Voraussetzungen über die gesetzliche Verpflichtung zur Einrichtung eines Aufsichtsrates erfüllt sind, fallen die nach diesem Vertrag dem Beirat zugewiesenen Kompetenzen in die Zuständigkeit des Aufsichtsrats.“

Nach Punkt V. Z 3 lit c der Beiratsgeschäftsordnung bedürfe „der Erwerb, die Belastung und die Veräußerung von Beteiligungen, Immobilien und Rechten sowohl durch die Bw. als auch durch deren Beteiligungsgesellschaften“ der vorherigen Genehmigung durch den Beirat der Bw., welcher im Rahmen der Generalversammlung am 23. März 2010 bestellt worden sei und sich aus Dr. S., Dr. V. und Mag. I. zusammengesetzt habe.

Am 23. März 2011 habe die Geschäftsführung der Bw. deren Beirat den Erwerb der nachstehend angeführten Beteiligungen auf der Grundlage des Anteilsabtretungsvertrages und der von der O. GmbH erstellten Unternehmensbewertungsgutachten vorgeschlagen und diesen ersucht, diesen Transaktionen seine Zustimmung zu erteilen:

Anschaffungen von Beteiligungen an	Einlage (EUR)	Anteil (%)	Kaufpreis (EUR)
L. GmbH	900.000,00	90,00	7.620.000,00
D. GmbH	632.850,00	70,32	110.000,00
F. GmbH	744.800,00	68,33	2.620.000,00
N. GmbH	1.020.000,00	60,00	3.100.000,00
	3.297.650,00		13.450.000,00

Das Ergebnis der Abstimmung der Beiratsmitglieder habe sich wie folgt dargestellt:

Abstimmung über den Erwerb der Beteiligungen	Ergebnis der Abstimmung des Beirats			
	ja	nein	Enthaltung	Genehmigt
L. GmbH	3			ja

D. GmbH	3		ja
F. GmbH	2	1	ja
N. GmbH	3		ja

§ 9 Abs. 7 Satz 2 KStG 1988 sehe einen Ausschluss von der Firmenwertabschreibung dann vor, wenn die Beteiligung an einer mitgliedsfähigen Körperschaft entweder von einem konzernzugehörigen Unternehmen oder von einem Gesellschafter, der einen beherrschenden Einfluss ausübe, unmittelbar oder mittelbar erworben werde. Die konkrete Rechtsfrage laute wie folgt: *"Hat die Bw. für den Fall der Bildung einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 von den genannten unmittelbaren Beteiligungen an gruppenmitgliedsfähigen Körperschaften, wovon sie drei Beteiligungen direkt und eine Beteiligung indirekt von der G. GmbH am 31. März 2010 entgeltlich erwarb, eine Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 vorzunehmen oder ist eine solche ausgeschlossen, weil der Ergänzungstatbestand des „beherrschenden Gesellschafters“ im Zeitpunkt der Anschaffung der genannten Beteiligungen im Hinblick auf die G. GmbH als erfüllt anzusehen ist?"*

Zunächst sei festzuhalten, dass der Grundtatbestand der Anschaffung einer Beteiligung „von einem konzernzugehörigen Unternehmen“ (§ 9 Abs. 7 Satz 2 KStG 1988) im Hinblick auf den dargestellten Sachverhalt nicht erfüllt worden sei: Die G. GmbH sei weder als Verkäuferin von drei direkten Beteiligungen an gruppenmitgliedsfähigen Körperschaften noch als indirekte Gesellschafterin einer Verkäuferin von einer Beteiligung an einer gruppenmitgliedsfähigen Körperschaft im Zeitpunkt der Anschaffung dieser Beteiligungen ein konzernzugehöriges Unternehmen gewesen. Zu prüfen wäre daher, ob der zum Grundtatbestand ergänzend hinzutretende zweite Ausschlussstatbestand, demzufolge die Anschaffung einer Beteiligung „von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter“ eine Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs. 7 KStG 1988 ausschließe, im gegenständlichen Fall erfüllt sei. Die Bw. schließe sich in diesem Zusammenhang der Rechtsauffassung von *Bruckner* (in *Bruckner/Bartos/Rabel/Seidl/ Widinski* (Hrsg), Gruppenbesteuerung, Tz 23-25 zu § 9 Abs. 7, 179) an, demzufolge unverständlich sei, *„dass der Ergänzungstatbestand des Erwerbs vom „beherrschenden Gesellschafter“ restriktiver ausgelegt wird als der Grundfall des Erwerbs „von einem konzernzugehörigen Unternehmen“, da für eine Zugehörigkeit zum Konzernverbund eine bloß 20 %ige Beteiligung in aller Regel nicht ausreichen wird.“* Der genannte Autor vertrete daher die Rechtsauffassung, dass *„nicht auf eine im Gesetz jedenfalls nicht gedeckte fixe Beteiligungsquote von 20% abgestellt werden (sollte), sondern auf die tatsächliche Beherrschung im Einzelfall.“* Übertrage man diese Rechtsauffassung auf den gegenständlichen Sachverhalt, so wäre zu beurteilen, ob die G. GmbH im Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligungen an den vier gruppenmitgliedsfähigen Körperschaften (31. März 2010) durch die

Bw. ein (unmittelbarer oder mittelbarer) Gesellschafter der Bw. gewesen wäre, der auf diese einen beherrschenden Einfluss tatsächlich ausgeübt habe. Im gegenständlichen Fall würden insbesondere folgende Tatsachen dafür sprechen, dass die G. GmbH im Hinblick auf den Erwerb der in Rede stehenden Beteiligungen durch die Bw. kein Gesellschafter gewesen sei, der einen beherrschenden Einfluss auf die Bw. tatsächlich ausgeübt habe:

- a) Die G. GmbH sei im Zeitpunkt der Anschaffung der oben genannten Beteiligungen an vier gruppenmitgliedsfähigen Kapitalgesellschaften im Ausmaß von 32% am Stammkapital der Bw. direkt beteiligt gewesen; ihre Stimmrechtsbeteiligung habe dabei ihrer Kapitalbeteiligung entsprochen.
- b) Die Anschaffung der in Rede stehenden Beteiligungen habe über Vorschlag der Geschäftsführung der Bw. der Genehmigung des Beirates der Bw. bedurft, der über die Anschaffung dieser Beteiligungen einzeln in schriftlicher Form nachweislich abgestimmt habe. Der Beirat der Bw. habe seine Beschlüsse auf der Grundlage des Abtretungsvertrages und objektivierter Entscheidungsunterlagen (Unternehmensbewertungsgutachten der O. GmbH) gefasst.
- c) Die Bestellung, Abberufung und Vergütung der Beiratsmitglieder sowie die Änderung der Beiratsordnung bedürfe einer Mehrheit von mehr als 75% der abgegebenen Stimmen.
- d) Beschlussfassungen des Beirates der Bw. seien bindend, sie würden auch die Generalversammlung der Bw. binden.
- e) Die Geschäftsführung der Bw., die dem Beirat der Bw. den Erwerb der in Rede stehenden Beteiligungen vorgeschlagen habe, habe sich aus drei Geschäftsführern zusammengesetzt; sie hätten den Erwerb der Beteiligungen durch die Bw. deren Beirat gemeinsam vorgeschlagen.

Auf der Grundlage dieser Ausführungen komme die Bw. zusammenfassend zu dem Schluss, dass die G. GmbH den Ergänzungstatbestand des Erwerbs vom „beherrschenden Gesellschafter“ iSd § 9 Abs. 7 KStG 1988 im gegenständlichen Einzelfall nicht erfüllt habe.

Am 10. Mai 2011 erließ das Finanzamt Wien 1/23 einen Auskunftsbefehl gemäß § 118 BAO über noch nicht verwirklichte Sachverhalte und führte nach Wiedergabe des Sachverhaltes in der rechtlichen Würdigung folgendes aus: Gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 sei im Fall der Anschaffung einer Beteiligung durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft, ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung nach bestimmten gesetzlichen Kriterien vorzunehmen. Der

Konzernbegriff stütze sich dabei auf § 15 AktG. Demnach würden rechtlich selbständige Unternehmen, die zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst seien, einen Konzern bilden und die einzelnen Unternehmen wären Konzernunternehmen. Wenn ein rechtlich selbständiges Unternehmen auf Grund von Beteiligungen oder sonst unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens stehe, so würden das herrschende und das abhängige Unternehmen zusammen als Konzern und einzeln als Konzernunternehmen gelten. Der beherrschende Einfluss gehe hinsichtlich des Personenkreises über den aktienrechtlichen Konzernbegriff hinaus und erfasse alle Gesellschafter (natürliche Personen, Körperschaften etc.) die an einer Körperschaft konzernartig beteiligt seien, *"das heißt iSd § 228 UGB zu mindestens 20% und einen beherrschenden Einfluss ausüben"*. Zum Zeitpunkt des Erwerbes der Anteile an den Gesellschaften L. GmbH, D. GmbH und N. GmbH von der G. GmbH, seien Dr. X. (Alleingeschäftsführer bis 12/09), Mag. Y. und Dr. Z. Geschäftsführer der Bw. gewesen, die jeweils gemeinsam mit einem zweiten Geschäftsführer bzw. Prokuristen zeichnungsberechtigt gewesen wären. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 23. März 2010 und Eintragung im Firmenbuch vom 27. März 2010 (FN XXX) sei das Stammkapital der Bw. von € 35.000,00 auf € 109.375,00 erhöht worden. Die G. GmbH sei vom Oktober 2008 bis zur Kapitalerhöhung am 23. März 2010 Alleingesellschafterin der Bw. gewesen. Ab der Kapitalerhöhung halte sie 32% der Stammanteile, während neu hinzugetretene Gesellschafter zu zwischen 4% und 24% an der Bw. beteiligt wären. Es sei daher zweifelsfrei davon auszugehen, dass der am 31. März 2010 stattgefundenen Anteilserwerb von der G. GmbH herbeigeführt bzw. eingeleitet worden sei. Dr. X. vertrete laut Firmenbucheintragung (FN YYY) seit 25. Mai 2004 die G. GmbH als selbständiger Geschäftsführer. Seit 26. Jänner 2010 sei auch Mag. Y. selbständige Geschäftsführerin. Seit Mai 2004 bis laufend sei Dr. X. am Stammkapital der G. GmbH zwischen 94,88% und 99,28% beteiligt. Dr. X. sei seit 1. Jänner 2005 Alleingeschäftsführer der per 31. Dezember 2009 durch Verschmelzung mit der H. GmbH untergegangen T. GmbH. Alleingesellschafterin der T. GmbH sei seit August 2005 die konzernabschlusspflichtige H. GmbH. Selbständiger Geschäftsführer der H. GmbH sei seit 14. September 2004 Dr. X.. In der Zeit zwischen November 2008 und August 2009 sei die G. GmbH Alleingesellschafterin der H. GmbH gewesen. Vom 15. August 2009 bis 3. Februar 2011 sei sie dann mit 74% am Stammkapital der H. GmbH beteiligt gewesen (ab Februar 2011 mit 60%).

Aus ho. Sicht ergebe sich demnach jedenfalls zum Zeitpunkt (31. März 2010) der durch die Bw. von der T. GmbH bzw. von der G. GmbH stattgefundenen Anteilserwerbe an vier gruppenmitgliedsfähigen Körperschaften ein „beherrschender Einfluss“ der „Verkäuferinnen“ auf die „Käuferin“, der einer Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 entgegenstehe.

Mit Schreiben vom 6. Juni 2011 erhob die Bw. fristgerecht Berufung gegen den Auskunftsbefehl vom 10. Mai 2011 und führte begründend aus, dass die Rechtsauffassung des Finanzamtes die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung in den KStR 2001 Rz 464 wiedergebe, die im Übrigen den Konzernbegriff iSd § 15 AktG verstehe, der zwar (gleichlautend mit § 115 GmbHG) das Wesen des Konzerns und des Konzernunternehmens definiere, die Formulierungen indes im gesellschaftsrechtlichen Schrifttum als vage beurteilt und daher kein eindeutiges Ergebnis zulassen würden (vgl. zB *Koppensteiner* in *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ (2007), § 115 Rz 3 ff; *Doralt* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG (2003), § 15 Rz 8 ff; *Jabornegg* in *Jabornegg/Strasser*, AktG II⁴, § 15 Rz 13 ff und 20ff). Die Probleme der aktienrechtlichen Bestimmung würden damit in das Körperschaftsteuergesetz übertragen. Hinzuweisen sei auch darauf, dass § 228 Abs. 1 UGB eine widerlegbare Beteiligungsvermutung (Abhängigkeitsvermutung) beinhalte, wonach das Vorliegen einer Beteiligung bei einem Anteil von 20% oder mehr am Nennkapital widerlegbar vermutet werde. Eine Widerlegung der Beteiligungsvermutung könne zB durch Fehlen eines nennenswerten Nutzens oder eine nachweisliche Veräußerungsabsicht erfolgen. Die Beweislast tragen im Gesellschaftsrecht jene Rechtsträger, die den vermuteten Konzern darstellen (vgl. OGH 1.12.2005, 6 Ob 217/0p; siehe auch *Mühlehner*, Firmenwertabschreibung und andere Fragen der Transaktionsstrukturierung unter Berücksichtigung der Gruppenbesteuerung, in *Polster-Grüll/Zöchling/Kranebitte* (Hrsg), HB Mergers & Acquisitions, 171 (192)). Im Steuerrecht trage die Beweislast wohl der Steuerpflichtige, der den beherrschenden Einfluss (Abhängigkeitsvermutung) bestreite. Bereits im Antrag vom 15. März 2011 habe die Bw. unter Berufung auf das Schrifttum darauf hingewiesen, „dass der *Ergänzungstatbestand des Erwerbs vom „beherrschenden Gesellschafter“* restriktiver ausgelegt werde als der Grundfall des Erwerbs „*von einem konzernzugehörigen Unternehmen*“, nachdem für eine Zugehörigkeit zum Konzernverbund eine bloß 20%ige Beteiligung in aller Regel nicht ausreichen werde, was im Hinblick auf einen Ergänzungstatbestand nicht ohne weiteres verständlich wäre. Eine Beteiligung in Höhe von 20% allein begründe noch keinen beherrschenden Einfluss (in Ergänzung zu der bereits im Antrag angeführten Literatur könne ferner auf *Hofstätter/Plansky*, Die Behandlung von Beteiligungen iRd Gruppenbesteuerung, *ecolex* 2005, 160 (161), *Stefan/Weninger*, Wichtige Punkte im neuen Gruppenbesteuerungserlass, *GeS* 2005, 250 (254) und *Bruckner*, Gruppenbesteuerung – Top oder Flop?, *ÖStZ* 2005, 257 (261), verwiesen werden.

Das Finanzamt stelle fest, dass „daher unzweifelhaft davon auszugehen (ist), dass der am 31.3.2010 stattgefundenen Anteilserwerb von der G. GmbH herbeigeführt bzw. eingeleitet wurde“. Dagegen sei einzuwenden, dass die konzernartige Beteiligung mit beherrschendem Einfluss als Ausschlussstatbestand auf den Zeitpunkt der Anschaffung der in Rede stehenden

Beteiligungen durch die Bw. abstelle: *"Der Ausschließungsgrund muss im Zeitpunkt der Anschaffung (dh Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums) erfüllt sein. Der Ausschlussgrund stellt somit idR auf das Verfügungsgeschäft ab."* (Damböck in Damböck/Haunold/Huemer/Schuch (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2006), 123 (127); vgl auch Mühlehner, Firmenwertabschreibung und andere Fragen der Transaktionsstrukturierung unter Berücksichtigung der Gruppenbesteuerung in Polster-Grüll/Zöchling/Kranebitter (Hrsg), HB Mergers & Acquisitions, 171 (193)).

Der beherrschende Einfluss müsse nach herrschender Auffassung nicht tatsächlich ausgeübt werden; die bloße Möglichkeit (Abhängigkeitsvermutung) genüge (vgl. Jabornegg in Jabornegg/Strasser, AktG II⁴ (2004), § 15 Rz 20 f mwN; Koppensteiner in Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³ (2007), § 115 Rz 9 und 13). Diese Vermutung könne aber widerlegt werden (vgl. VwGH 26.3.2007, 2002/14/0062; die Beschwerdeführerin habe allerdings nicht den Versuch unternommen, die Vermutung tatsächlich zu widerlegen bzw. darzutun, dass insbesondere in Bezug auf die im angefochtenen Bescheid konkret angeführten Sachverhalte einer gegebenen Beeinflussung eine entsprechende Abhängigkeit im Beschwerdefall tatsächlich nicht bestanden hätte).

Verstehe man unter dem beherrschenden Einfluss eines Gesellschafters dessen Möglichkeit, die wirtschaftlichen Aktivitäten einer Gesellschaft auf Grund seiner Beteiligung an dieser Gesellschaft zu bestimmen, um Rückflüsse in Form wirtschaftlichen Nutzens zu erwirtschaften, so werde damit eine positive Korrelation zwischen dem Ausmaß der Beherrschungsmöglichkeit und den daraus resultierenden Rückflüssen an den Gesellschafter unterstellt. Liege eine solche positive Korrelation nachweislich nicht vor, ergebe sich der Schluss, dass ein beherrschender Einfluss zum Zeitpunkt der Anschaffung der in Rede stehenden Beteiligungen tatsächlich nicht bestanden habe.

Die Vermutung eines beherrschenden Einflusses der G. GmbH auf die Bw. hinsichtlich der Anschaffung der Beteiligungen an der L. GmbH, N. GmbH, F. GmbH und D. GmbH sei anhand des Verhältnisses zwischen den von der O. GmbH ermittelten Unternehmenswerten und den tatsächlich erzielten Abtretungspreisen widerlegbar. Die O. GmbH habe auftragsgemäß objektivierte Unternehmenswerte zum 30. September 2009 ermittelt. Die Summe der tatsächlich vereinbarten Abtretungspreise für die vier Mehrheitsbeteiligungen sei um TEUR 2.074 oder 13,4% geringer ausgefallen als die gutachtlich ermittelten Unternehmenswerte. Im Fall der Beteiligungen an L. GmbH, F. GmbH und D. GmbH hätten die negativen Abweichungen insgesamt TEUR 2.622 betragen; lediglich im Fall der Beteiligung an der N. GmbH hätte ein höherer Abtretungspreis gegenüber dem entsprechenden gutachtlich ermittelten Unternehmenswert von der G. GmbH erzielt werden können. Die Vermutung eines erheblichen Einflusses der G. GmbH auf die Bw. zum 31. März 2010 werde dadurch klar

widerlegt. Hätte die G. GmbH auf Grund ihrer Beteiligung von 32% im Sinne der Vermutung eines Abhängigkeitsverhältnisses einen erheblichen Einfluss auf die Bw. ausüben können, so hätte sie als Abtretungsentgelte für die vier Mehrheitsbeteiligungen mindestens die gutachtlich ermittelten objektivierten Unternehmenswerte verlangt und durchgesetzt. Eine positive Korrelation zwischen dem Ausmaß der Beherrschungsmöglichkeit mit den daraus resultierenden Rückflüssen an den Minderheitsgesellschafter G. GmbH liege im gegenständlichen Fall daher nachweislich nicht vor. Es wäre zutreffend, dass das Stammkapital der Bw. von € 35.000,00 auf € 109.375,00 mit Eintragung im Firmenbuch vom 27. März 2010 auf der Grundlage eines entsprechenden Gesellschafterbeschlusses vom 23. März 2010 erhöht worden sei, wodurch das Beteiligungsausmaß der G. GmbH auf 32% gesunken wäre. Diese Angabe sei dahingehend zu ergänzen, dass die neu eingetretenen Gesellschafter neben Stammeinlagen im Nominale von € 74.375,00 Agio in Höhe von insgesamt € 8.425.625,00 einbezahlt hätten, welche ausschließlich der Finanzierung der Anschaffung der in Rede stehenden Mehrheitsbeteiligungen von der G. GmbH gedient hätten. Die neu eingetretenen Gesellschafter seien darüber im Rahmen von Informationsveranstaltungen eingehend informiert und zur Zeichnung eingeladen worden. Ein Exemplar des hierfür aufgelegten Präsentationsprospekts mit dem Titel "Beteiligungskonzept", sei ausgewählten potentiellen Investoren erstmals am 29. September 2009 im Wiener Hotel "M." vorgestellt worden. Eine Kopie dieses Prospektes liege dieser Berufung als Nachweis bei. Die Bw. sei in ihrer Entscheidung über die Anschaffung der in Rede stehenden Mehrheitsbeteiligungen entscheidend von den Investitionsentscheidungen ihrer neu eingetretenen Gesellschafter abhängig gewesen, mit deren Kapitaleinlagen die Beteiligungserwerbe der Bw. finanziert worden seien. Es werde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen abweisenden Bescheid aufzuheben und antragskonform abzuändern, wonach der Ausnahmetatbestand *"von einem beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter"* gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 zum Zeitpunkt der Anschaffung der vier Mehrheitsbeteiligungen (31. März 2010) durch die Bw. von der G. GmbH widerlegbar nicht realisiert worden wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 118 Abs. 1 BAO, BGBl I 2010/34, hat das Finanzamt (Abs. 5) auf schriftlichen Antrag (Abs. 4) mit Auskunftsbeseid über die abgabenrechtliche Beurteilung im Zeitpunkt des Antrages noch nicht verwirklichter Sachverhalte (Abs. 2) abzusprechen, wenn daran in Hinblick auf die erheblichen abgabenrechtlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht.

Gegenstand von Auskunftsbeseiden sind gemäß § 118 Abs. 2 BAO Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen.

Das Wesen des Auskunftsbescheides besteht in der (die Abgabenbehörde) bindenden abgabenrechtlichen Beurteilung eines im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhaltes (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 118 Tz 1).

Es besteht keine Bindungswirkung hinsichtlich der im Bescheid erfolgten abgabenrechtlichen Beurteilung zum Nachteil der Partei. Diese kann die rechtliche Beurteilung im Abgaben- bzw. Feststellungsbescheid betreffenden Berufungsverfahren bekämpfen. (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 118 Tz 20).

Strittig ist im vorliegenden Berufungsfall die Rechtsfrage, ob die von der Bw. am

31. März 2010 angeschafften Beteiligungen nach der Bildung einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 (Gruppenfeststellungsbescheid vom 2. Mai 2011) einer Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 zugänglich wären oder solche ausgeschlossen seien, weil der Ergänzungstatbestand des *"beherrschenden Gesellschafters"* im Sinn des § 9 Abs. 7 KStG 1988 im Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligungen als erfüllt anzusehen sei.

Gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 sind bei der Gewinnermittlung Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. § 9 Abs. 7 KStG 1988 sieht im zweiten Satz eine Ausnahme von der Firmenwertabschreibung vor: Die Anschaffung darf weder unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erfolgen. Zulässig ist also nur eine "fremdbezogene" Beteiligungsanschaffung (vgl. *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 9 Tz 419).

Die von der Bw. getätigten Anschaffungen der Beteiligungen an der L. GmbH im Ausmaß von 90%, D. GmbH im Ausmaß von rund 70,32%, N. GmbH im Ausmaß von 60% und der F. GmbH im Ausmaß von rund 68,33% erfolgten unstrittig am 31. März 2010. Der für die rechtliche Beurteilung des Vorliegens einer "fremdbezogenen Beteiligungsanschaffung" maßgebliche Sachverhalt wurde daher bereits am 31. März 2010 verwirklicht. Zum Zeitpunkt der Stellung des Antrages auf Erteilung eines Auskunftsbescheides gemäß § 118 BAO (15. März 2011) lag somit kein noch nicht verwirklichter Sachverhalt vor. Mangels Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 118 Abs. 1 BAO wäre der Antrag vom 15. März 2011 vom Finanzamt Wien 1/23 richtigerweise als unzulässig zurückzuweisen gewesen.

Im Berufungsverfahren haben die Abgabenbehörden zweiter Instanz nach § 279 Abs. 1 BAO die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind. Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im

Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauungen an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Auf Grund der dargestellten Rechtslage war der Spruch des angefochtenen Bescheides vom 10. Mai 2011 im Zuge der Erlassung der abweisenden Berufungsentscheidung entsprechend abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. April 2012