

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache A, vertreten durch Cerha Hempel Spiegelfeld Hlawati Rechtsanwälte GmbH, Parkring 2, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 11.6.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 19.5.2014 betreffend Feststellung Gruppenträger 2012 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Das Einkommen gemäß § 9 Abs 6 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2012 (und derart die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, der Gesamtbetrag der Einkünfte und das Einkommen der Gruppenträgerin) beträgt EUR -5.155.436,26.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Zugrundeliegender Sachverhalt und beschwerdegegenständliche Fragen

Zugrundeliegend erwarb die beschwerdeführende Gesellschaft im Dezember 2010 sämtliche Anteile an der A GmbH („Zielgesellschaft“) und bildete mit dieser ab 2011 eine Unternehmensgruppe nach § 9 KStG. Das Bundesfinanzgericht hatte zunächst sachverhaltsmäßig zu klären, ob es sich dabei um einen Beteiligungserwerb von einer konzernzugehörigen Gesellschaft handelte, bei dem eine (nach damaliger Rechtslage grundsätzlich mögliche) Firmenwertabschreibung so wie ein Abzug von Fremdkapitalzinsen prinzipiell nicht zulässig gewesen wären.

Weiter war die Frage zu klären, ob in rechtlicher Hinsicht auch im Falle einer sogenannten „aufgespaltene Konzernübernahme“ ein Erwerb von einer konzernzugehörigen Körperschaft (und damit die Unzulässigkeit der Firmenwertabschreibung und des Abzugs von Zinsen) anzunehmen ist. (Dies ist der Fall, wenn sich ein Konzernserwerb derart „aufgespalten“ darstellt, dass zunächst die inländische Beteiligung und erst danach die restlichen Konzerngesellschaften erworben werden.)

Beschwerdegegenständlich veräußerten die niederländische A Holding B.V. bzw deren Tochtergesellschaften in mehreren Schritten Gesellschaften des A Konzerns an die B Gruppe.

Der A Konzern stand vor den durchgeführten Veräußerungen im Eigentum der XYZ Gruppe (im Folgenden X Gruppe), es bestand keine finanzielle Verbindung zur B Gruppe. Von Seiten der B Gruppe bestand keine finanzielle Verbindung zur X Gruppe.

2. Darstellung der Konzernstruktur

Entsprechend entscheidungsrelevanten Gesichtspunkten vereinfacht, stellte sich die Konzernstruktur folgendermaßen dar:

Auf Seiten des A Konzerns hielt die niederländische Muttergesellschaft „A Holding B.V.“ vor den beschwerdegegenständlich durchgeführten Veräußerungen folgende Beteiligungen:

- 100% an der (österreichischen) „Beschwerdeführerin“ (), sowie
- 94,9% an der deutschen „A Holding I“ ()

A Holding I war vor den beschwerdegegenständlich durchgeführten Veräußerungen zu 100% an der österreichischen A CEE Holding GmbH () beteiligt, diese wiederum zu 100% an der österreichischen „A AT“ () und diese war (vor Veräußerung der Anteile) zu 99% an der österreichischen „Zielgesellschaft“ (A GmbH,) beteiligt.

Zudem war A Holding I vor den beschwerdegegenständlich durchgeführten Veräußerungen zu 1% unmittelbar an der „Zielgesellschaft“ (A GmbH) beteiligt.

Auf Seiten der B Gruppe war die deutsche Gesellschaft „B III“ () von Relevanz.

3. Darstellung der vorgenommenen Veräußerungen und zeitlicher Verlauf

In entscheidungswesentlicher Hinsicht erfolgten folgende Veräußerungen:

Bereits im August 2010 (Eintragung im Firmenbuch am 24.8.2010) veräußerte A Holding B.V. die Anteile an der Beschwerdeführerin an die erwerbende Gesellschaft B III. Seit diesem Zeitpunkt hielt B III 100% der Anteile an der Beschwerdeführerin.

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 16.12.2010 erfolgten in entscheidungsrelevanter Hinsicht folgende Veräußerungen:

1. Die X Gruppe veräußerte alle Anteile an der Zielgesellschaft an die B Gruppe: 1% an der Zielgesellschaft wurde unmittelbar von A Holding I an die Beschwerdeführerin (die zu diesem Zeitpunkt bereits Teil der B Gruppe war) veräußert und 99% der Anteile wurden von A AT (Enkelgesellschaft von A Holding I) an die Beschwerdeführerin veräußert.

2. Mit demselben Kauf- und Abtretungsvertrag veräußerte A Holding B.V. (neben weiteren vorgenommenen Veräußerungen) ihre Anteile (94,9%) an A Holding I an die erwerbende Gesellschaft B III.

Darauf hinzuweisen ist, dass die Beschwerdeführerin bereits seit August 2010 Teil der B Gruppe war. Entsprechend den Bestimmungen des Kauf- und Abtretungsvertrages, erwarb die Beschwerdeführerin im Dezember 2010 zunächst die Anteile an der Zielgesellschaft und erst danach erwarb B III die Anteile an A Holding I und damit indirekt auch die Anteile an A CEE Holding und an A AT.

Auf Seite 6 des gegenständlichen Kauf- und Abtretungsvertrages finden sich unter Punkt 2.3 die relevanten aufschiebenden Bedingungen betreffend Übertragung und Abtretung angeführt: Gemäß Punkt b) soll im ersten Schritt die Übertragung der Anteile an der Zielgesellschaft an die erwerbende Beschwerdeführerin stattfinden; dies unter der aufschiebenden Bedingung, dass der gesamte Kaufpreis bei A Holding B.V. eingegangen ist.

Unter Punkt c) findet sich festgeschrieben, dass, wenn (1.) der gesamte Kaufpreis eingegangen ist, (2.) die Anteile an der Zielgesellschaft übertragen und abgetreten wurden, (3.) eine schriftliche Benachrichtigung durch die Beschwerdeführerin ausgestellt wurde, dass die Übertragung durchgeführt wurde und (4.) eine Wartezeit von einer Stunde nach den zuvor angeführten aufschiebenden Bedingungen abgelaufen ist, die A CZ Anteile übertragen werden.

Unter Punkt d) erfolgt eine gleichartige Regelung hinsichtlich der Übertragung und Abtretung der italienischen Anteile; als Voraussetzung dafür ist unter anderem festgeschrieben, dass die tschechischen Anteile übertragen wurden, eine schriftliche Benachrichtigung darüber ausgestellt wurde und wieder eine Wartezeit von einer Stunde verstrichen ist.

Und erst im letzten Schritt, so die Regelung im Kauf- und Abtretungsvertrag, sollte die Übertragung der Anteile an A Holding I erfolgen.

4. Verfahren vor der belangten Behörde

Nachdem die Beschwerdeführerin im Dezember 2010 die Anteile an der Zielgesellschaft erwarb, stellte sie den Antrag auf Bildung einer Unternehmensgruppe, mit sich selbst als Gruppenträgerin und der Zielgesellschaft als Gruppenmitglied. Antragsgemäß erging die bescheidmäßige Feststellung der Unternehmensgruppe ab der Veranlagung 2011.

Im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung 2012 beantragte die Beschwerdeführerin als Gruppenträgerin eine Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG über EUR 1.782.126,09 (Betrag für das Veranlagungsjahr 2012) auf die Beteiligung an der Zielgesellschaft. Obendrein, wie dies die belangte Behörde im Zuge einer später erfolgten Außenprüfung feststellte (Außenprüfungsbericht vom 11.3.2016), wurden auch mit dem

Anteilserwerb in Zusammenhang stehende Fremdkapitalzinsen sowie Beratungskosten und Geldbeschaffungskosten steuerlich abgesetzt.

Mit Feststellungsbescheid Gruppenträger 2012, erlassen am 19.5.2014, wurde das Einkommen der Beschwerdeführerin (nicht erklärungskgemäß) mit EUR -4.392.964,39 festgesetzt.

Mit der auf den Vorjahresbescheid verweisenden Begründung argumentierte die belangte Behörde im Wesentlichen, dass die Beschwerdeführerin mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 16.12.2012 von A AT die Beteiligung an der Zielgesellschaft erworben habe. Dabei seien alle am Veräußerungsvorgang beteiligten Körperschaften – die Beschwerdeführerin als Gruppenträgerin und Käuferin der Anteile sowie A AT als Verkäuferin der Anteile – finanziell über die deutsche Körperschaft B III verbunden gewesen. Da die Beteiligung an der Zielgesellschaft somit von einer konzernzugehörigen Gesellschaft erworben worden sei, stehe die geltend gemachte Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG nicht zu.

Mit Beschwerde vom 11.6.2014 beantragte die Beschwerdeführerin die Absetzung der Firmenwertabschreibung in Höhe von EUR 1.782.126,09 (Betrag für das Jahr 2012) und derart die Feststellung der Einkünfte des Gruppenträgers für 2012 mit EUR -6.175.090,48.

Begründend (Verweis auf die Begründung zur Beschwerde betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011) brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, dass kein Beteiligungserwerb von einem konzernzugehörigen Unternehmen erfolgt sei. Die Beschwerdeführerin als Käuferin habe zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung zur B Gruppe gehört, die Verkäuferin der Anteile hingegen zur X Gruppe. Es habe keine direkte oder indirekte finanzielle Verbindung zwischen Käuferin und Verkäuferin gegeben, weshalb keine Konzernverbindung vorgelegen sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.4.2016 wurde das Einkommen der Beschwerdeführerin mit EUR -705.238,07 festgestellt.

Neben der abweisend ergangenen Entscheidung hinsichtlich der beantragten Firmenwertabschreibung iHv EUR 1.782.126,09, erfolgte aufgrund einer zwischenzeitig durchgeführten Außenprüfung (Bericht vom 11.3.2016) eine Hinzurechnung von Einkünften iHv gesamt EUR 3.687.726,32.

Unter anderem beinhaltete der Hinzurechnungsbetrag von EUR 3.687.726,32 nachfolgend dargestellte Positionen, die im ursprünglichen Feststellungsbescheid vom 19.5.2014 bereits einkünftermindernd berücksichtigt worden waren:

- Zinsen der Nullkuponanleihe iHv EUR 459.849,88
- Kreditspesen iHv EUR 363.956,73
- Zinsen des UniCredit Darlehens iHv EUR 1.747.569,00

- sowie Beratungskosten iHv EUR 81.696,49

Mangels beschwerdegegenständlicher Relevanz wird auf die sonstigen erfolgten Hinzurechnung (iHv EUR 1.034.654,22) nicht näher eingegangen.

Hinsichtlich der beschwerdegegenständlich relevanten Positionen

Firmenwertabschreibung, Zinsen der Nullkuponanleihe, Kreditspesen und Zinsen des UniCredit Darlehens begründete die belangte Behörde, dass ein Zusammenhang mit dem konzerninternen Erwerb einer Beteiligung bestanden habe und daher ein Abzug gemäß § 9 Abs 7 KStG bzw gemäß § 11 Abs 1 Z 4 KStG (idF BGBl I 111/2010) nicht möglich sei.

Die Versagung der Absetzung der beantragten Beratungskosten wurde damit begründet, dass die Finanzierung für den Erwerb der Zielgesellschaft notwendig gewesen sei, und daher ein mittelbarer Zusammenhang mit steuerfreien Ausschüttungen bestanden habe. Es sei daher die Geltendmachung als steuerlicher Aufwand zu versagen gewesen. Für den Fall, dass in den Finanzierungskosten Zinsen im weiteren Sinne erblickt würden, sei eine Geltendmachung aufgrund eines konzerninternen Beteiligungserwerbs nach § 11 Abs 1 Z 4 KStG nicht erlaubt.

Mit Vorlageantrag vom 15.6.2016 bekräftigte die Beschwerdeführerin ihr Begehren der Absetzung der Firmenwertabschreibung an der Zielgesellschaft und beantragte auch die Absetzung der nachfolgend angeführten Beträge, die im Rahmen Beschwerdeentscheidung hinzugerechnet worden waren. Insgesamt wurden beantragt:

- Firmenwertabschreibung iHv EUR 1.797.126,09 (statt zuvor EUR 1.782.126,09)
- Zinsen der Nullkuponanleihe iHv EUR 459.849,88
- Kreditspesen iHv EUR 363.956,73
- Zinsen des UniCredit Darlehens iHv EUR 1.747.569,00
- sowie Beratungskosten iHv EUR 81.696,49

Die im Vorlageantrag beantragte höhere Firmenwertabschreibung begründete sich darauf, dass Beratungskosten im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung an der Zielgesellschaft iHv EUR 450.000 nachträglich für das Jahr 2010 – aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung zu Tz 2 – als Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren waren, was sich auf die Berechnung der jährlichen Firmenwertabschreibung auswirke (der jährliche Abschreibungsbetrag sei um EUR 15.000 angestiegen).

Die beantragten Zinsen (Nullkuponanleihe sowie UniCredit Darlehen) und Kreditspesen stünden mit dem Erwerb der Beteiligung an der Zielgesellschaft in Zusammenhang. Da kein Erwerb von einer konzernzugehörigen Gesellschaft vorgelegen sei, sei die Absetzung der Zinsen und Kreditspesen zulässig.

Hinsichtlich der beantragten Absetzung der Beratungskosten führte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, dass die Rechtsanwaltskosten die Finanzierung des gegenständlichen Beteiligungserwerbs betrafen und sie daher unter den weiten

Zinsbegriff (Geldbeschaffungs- und Nebenkosten) des § 11 Abs 1 Z 4 KStG (idF BGBl I 57/2004) fielen – und da eben kein konzerninterner Beteiligungserwerb stattgefunden habe, seien derartige Zinsen abzugsfähig. Würden die Rechtsanwaltskosten im Übrigen keine Finanzierung betreffen, seien sie umso mehr steuerlich absetzbar. Der Betrag von EUR 81.696,49 setze sich folgendermaßen zusammen: Im Jahr 2011 seien Beratungskosten von EUR 65.432,54 angefallen, die auf die sechsjährige Laufzeit der Verbindlichkeit aufzuteilen seien, was einen anteiligen Betrag von EUR 10.905,42 ergebe. Zusätzlich zu den anteiligen Beratungskosten aus dem Jahr 2010 von EUR 70.791,07 ergebe sich gesamt für das Jahr 2012 ein Betrag von EUR 81.696,49.

5. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

In Entsprechung einer Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht legte die Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht den gegenständlichen Anteilskauf- und Abtretungsvertrag vor. Auf Seite 6 finden sich unter Punkt 2.3 die relevanten aufschiebenden Bedingungen übertreffend Übertragung und Abtretung:

Nach Punkt b) erfolgt im ersten Schritt die Übertragung der Anteile an der Zielgesellschaft an die erwerbende Beschwerdeführerin; dies unter der aufschiebenden Bedingung, dass der gesamte Kaufpreis bei A Holding B.V. eingegangen ist.

Unter Punkt c) findet sich festgeschrieben, dass, wenn (1.) der gesamte Kaufpreis eingegangen ist, (2.) die Anteile an der Zielgesellschaft übertragen und abgetreten wurden, (3.) eine schriftliche Benachrichtigung durch die Beschwerdeführerin ausgestellt wurde, dass die Übertragung durchgeführt wurde und (4.) eine Wartezeit von einer Stunde nach den zuvor angeführten aufschiebenden Bedingungen abgelaufen ist, die A CZ Anteile übertragen werden.

Nach Punkt d) erfolgt eine gleichartige Regelung hinsichtlich der Übertragung und Abtretung der italienischen Anteile; als Voraussetzung dafür ist unter anderem festgeschrieben, dass die tschechischen Anteile übertragen wurden, eine schriftliche Benachrichtigung darüber ausgestellt wurde und wieder eine Wartezeit von einer Stunde verstrichen ist.

Erst im letzten Schritt, so die Regelung im Kauf- und Abtretungsvertrag, soll die Übertragung der Anteile an A Holding I erfolgen.

Im Rahmen des am 27.08.2018 am Bundesfinanzgericht stattgefundenen Erörterungstermins wurde mit beiden Parteien die Sach- und Rechtslage erörtert.

Am 17.9.2018 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht eine Stellungnahme, in der unter anderem thematisiert wurde, dass nach wie vor die genauen Abtretungstage der Anteile an der Zielgesellschaft sowie der Anteile an A Holding I unklar seien.

Nachdem der belangten Behörde von Seiten des Bundesfinanzgerichtes die in diesem Erkenntnis dargelegte Beurteilung der Sach- und Rechtslage übermittelt wurde, entgegnete die belangte Behörde mit Schreiben vom 25.9.2018, dass sie weiterhin die Ansicht vertrete, dass die Anschaffung der Beteiligung an der Zielgesellschaft von einem konzernzugehörigen Unternehmen erfolgt sei.

Die Gestaltung des Abtretungsvertrages bestärke sogar die Ansicht der belangten Behörde: Grundsätzlich sei der Erwerb des gesamten A Konzerns (inklusive Zielgesellschaft) beabsichtigt gewesen. Im Rahmen des einheitlichen Abtretungsvertrages sei aber für den Erwerb der Anteile an der Zielgesellschaft ein separater Stichtag im Vertrag vereinbart gewesen. Nur aufgrund der Vereinbarung dieses separaten Stichtages sei der Abzug einer Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 KStG überhaupt infrage gekommen. Ohne den separaten Stichtag habe der Abzug einer Firmenwertabschreibung niemals in Betracht kommen können, da der gesamte A Konzern in einem einheitlichen Vorgang erworben worden wäre.

Durch die vorliegende Gestaltung habe die Beschwerdeführerin aber eine fiktive fremdbezogene Anschaffung der Anteile an der Zielgesellschaft konstruiert, wodurch nach dem äußeren Schein eine Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG zustehen sollte. Genau für diese Sachverhaltskonstellation vertrete die Finanzverwaltung nicht grundlos die Ansicht, dass ein Erwerb von einer konzernzugehörigen Körperschaft auch dann vorliege, wenn der einheitliche wirtschaftliche Vorgang des Erwerbs eines Konzerns rechtlich derart aufgespalten werde, dass zunächst die inländischen Beteiligungen und erst danach die restlichen Konzerngesellschaften erworben werden (Verweis auf die KStR 2013 Rz 1127). Dieser Fall liege hier vor.

Sollte sich das Bundesfinanzgericht auf die zivilrechtliche Konstruktion berufen, möchte die belangte Behörde darauf hinweisen, dass im Abgabenrecht nicht nur die zivilrechtliche Gestaltung von Sachverhalten, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt gemäß § 21 BAO maßgebend sei – im gegenständlichen Beschwerdeverfahren der einheitliche Erwerb des A Konzerns. Zusammengefasst halte die belangte Behörde weiterhin am Antrag, die Beschwerden abzuweisen, fest, da keine fremdbezogene Beteiligungsanschaffung iSd § 9 Abs 7 KStG vorliege.

Von Seiten der Beschwerdeführerin wurden schließlich die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Senatsbesetzung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Feststellungen

Es wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Im August 2010 wurden die Anteile an der Beschwerdeführerin von der niederländischen Gesellschaft A Holding B.V. an die deutsche Gesellschaft B III veräußert. Seit diesem Zeitpunkt hielt B III 100% der Anteile an der Beschwerdeführerin.

A Holding B.V stand im Eigentum der X Gruppe, es bestand keine finanzielle Verbindung zur B Gruppe. B III stand im Eigentum der B Gruppe, es bestand keine finanzielle Verbindung zur X Gruppe.

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 16.12.2010 erfolgten folgende, entscheidungswesentliche Veräußerungen:

1. Die X Gruppe veräußerte alle Anteile an der Zielgesellschaft an die B Gruppe:

- 1% der Anteile an der Zielgesellschaft wurde von A Holding I an die Beschwerdeführerin veräußert, und
- 99% der Anteile an der Zielgesellschaft wurden von A AT (Enkelgesellschaft von A Holding I) an die Beschwerdeführerin veräußert.

2. Gesondert wurden 94,9% der Anteile an A Holding I von der A Holding B.V. an B III veräußert.

Neben den erwähnten Veräußerungen erfolgten mit dem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 16.12.2010 noch weitere Veräußerungen, etwa von tschechischen und italienischen Anteilen, die sich für den gegenständlichen Beschwerdefall jedoch als nicht relevant erweisen.

Beschwerdegegenständlich erwarb die Beschwerdeführerin entsprechend den aufschiebenden Bedingungen im Kauf- und Abtretungsvertrag zunächst die Anteile an der Zielgesellschaft (von den veräußernden Gesellschaften A Holding I und deren Enkelgesellschaft A AT Holding). Die veräußernden Gesellschaften standen zum Veräußerungszeitpunkt noch im Eigentum der X Gruppe und es bestanden keine gesellschaftlichen Verflechtungen bzw finanziellen Verbindungen mit dem B Konzern.

Erst nach vollzogenem Erwerb der Anteile an der Zielgesellschaft erwarb B III entsprechend den aufschiebenden Bedingungen im Kauf- und Abtretungsvertrag die Anteile an A Holding I.

Festzustellen ist somit, dass kein unmittelbarer Erwerb von Beteiligungen von einer konzernzugehörigen Gesellschaft vorlag, da zuerst die Tochtergesellschaft (Zielgesellschaft) und danach erst die Muttergesellschaften (A Holding I sowie A AT Holding) erworben wurden.

Der jährliche Firmenwert-Abschreibungsbetrag belief sich ursprünglich auf EUR 1.782.126,09; aufgrund der nachträglich erfolgten Aktivierung des Betrages von EUR 450.000,00 auf die Anschaffungskosten der Beteiligung errechnet sich ein neuer Abschreibungsbetrag von EUR 1.797.126,09.

Mit dem Erwerb der Beteiligung an der Zielgesellschaft standen auch folgende angefallene Aufwendungen (Beträge für das Jahr 2012) im Zusammenhang:

- Zinsen der Nullkuponanleihe iHv EUR 459.849,88
- Kreditspesen iHv EUR 363.956,73

- Zinsen des UniCredit Darlehens iHv EUR 1.747.569,00
- Beratungskosten iHv EUR 81.696,49

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung, dass von der Beschwerdeführerin zunächst die Anteile an der Zielgesellschaft und erst danach von B III die Anteile an A Holding I erworben wurden, ergibt sich aus dem Kauf- und Abtretungsvertrag (vorgelegt in der englischen Originalfassung „Share Purchase Agreement“).

Laut den unter Punkt 2.3 angeführten aufschiebenden Bedingungen sollten zunächst die Anteile an der Zielgesellschaft übertragen werden, danach Anteile an A CZ, danach Anteile an italienischen A Gesellschaften und erst am Schluss die Anteile an A Holding I.

Allgemeine Bedingung für den Erwerb der Zielgesellschaft war der Eingang des gesamten Kaufpreises bei A Holding B.V. Für jeden weiteren Erwerb war schließlich als aufschiebende Bedingung festgeschrieben, dass (1.) der gesamte Kaufpreis eingegangen ist, (2.) die Anteile an der jeweils zuvor übertragenen Gesellschaft übertragen und abgetreten wurden, (3.) eine schriftliche Benachrichtigung durch die jeweils erwerbende Gesellschaft ausgestellt wurde, dass die jeweilige Übertragung durchgeführt wurde und (4.) eine Wartezeit von jeweils einer Stunde abgelaufen ist.

Die Feststellung, dass die angeführten Beträge im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Beteiligungserwerb stehen, entsprechen den Feststellungen der Betriebsprüfung sowie der belangten Behörde und auch den Ausführungen im Vorlageantrag und können als unstrittig angesehen werden. Gleiches gilt auch für die Höhe der angeführten Beträge.

Alle übrigen Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Dokumenten und Vorbringen der Parteien und erweisen sich als unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdestattgabe)

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

Durch das AbgÄG 2014, BGBl I 13/2014, in Kraft getreten mit 1.3.2014 (§ 26c Z 47 KStG), erfolgte die Einschränkung, dass die Beteiligung vor dem 1.3.2014 angeschafft werden musste. Da die Anschaffung im beschwerdegegenständlichen Fall im Dezember 2010 erfolgte und die Beteiligung den geforderten Voraussetzungen entsprach und

derart ab der Veranlagung 2011 als Gruppenmitglied aufgenommen wurde, stand die Firmenwertabschreibung grundsätzlich zu.

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

In vergleichbarer Weise verbietet auch die Norm des § 11 Abs 1 Z 4 KStG (idF BGBl I 111/2010, für den Zeitraum 31.12.2010 bis 28.2.2014; bzw ab 1.3.2014 § 11 Abs 1 Z 4 iVm § 12 Abs 1 Z 9 idF BGBl I 13/2014 und auch BGBl I 40/2014) den Abzug von Zinsen und Geldbeschaffungskosten, wenn ein Zusammenhang mit einer Fremdfinanzierung von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG vorliegt und diese Kapitalanteile (unter anderem) unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben wurden. Hinsichtlich der gegenständlich beantragten Geldbeschaffungskosten und Beratungskosten ist auszuführen, dass diese grundsätzlich auch unter den weiten Zinsbegriff fallen.

Entsprechend den obigen Feststellungen wurde die Beteiligung an der Zielgesellschaft nicht unmittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen (und auch nicht von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter) erworben. Im Zeitpunkt der Anschaffung der Anteile an der Zielgesellschaft war die (erwerbende) beschwerdeführende Gesellschaft Teil der B Gruppe, es bestand keine finanzielle Verbindung zur X Gruppe. Verkäuferinnen der Anteile an der Zielgesellschaft waren A AT sowie deren Großmuttergesellschaft A Holding I; beide waren zum Zeitpunkt der Übertragung der Anteile an der Zielgesellschaft noch Teil der X Gruppe, es bestanden keine finanziellen Verbindungen zur B Gruppe. Im Zeitpunkt der Übertragung bzw Anschaffung der Beteiligung an der Zielgesellschaft existierten somit keine schädlichen unmittelbaren konzernmäßigen Verbindungen.

Ein mittelbarer Anschaffungsvorgang, der sich nach § 9 Abs 7 KStG ebenfalls als tatbestandsmäßig erweise, liegt dann vor, wenn die Beteiligung im Wege zwischengeschalteter Personen oder Gesellschaften erworben wird. Auch eine derartige Vorgehensweise lag beschwerdegegenständlich nicht vor.

Nach Ansicht der belangten Behörde könne jedoch angesichts der zeitlichen Nähe der Erwerbsvorgänge und der Tatsache, dass von der B Gruppe der gesamte A Konzern gekauft wurde, nicht von einer fremdbezogenen Beteiligungsanschaffung, wie sie § 9 Abs 7 KStG fordere, ausgegangen werden. Entsprechend Rz 1127 der Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 (KStR), so die Argumentation der belangten Behörde, liege ein Erwerb von einer konzernzugehörigen Körperschaft auch dann vor, wenn der einheitliche wirtschaftliche Vorgang des Erwerbs eines Konzerns rechtlich derart aufgespalten werde, dass zunächst die inländischen Beteiligungen und erst danach die

restlichen Konzerngesellschaften erworben werden. Die Firmenwertabschreibung stehe daher auch in diesem Fall nicht zu.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichtes wurde diesbezüglich in Erwägung gezogen, dass die Auslegung der zugrundeliegenden Normen zunächst entsprechend der vorrangig anzuwendenden Wortinterpretation vorzunehmen ist. Dabei war festzustellen, dass der Gesetzeswortlaut die beschwerdegegenständlich vorgenommene Vorgehensweise deckt: Die Beteiligung an der Zielgesellschaft wurde von den veräußernden Gesellschaften A AT (99%) bzw A Holding I (1%) erworben, die beide im Zeitpunkt der Übertragung bzw Anschaffung der Anteile an der Zielgesellschaft, (noch) nicht Teil der B Gruppe waren. Die Anschaffung erfolgte somit nicht von konzernzugehörigen Unternehmen.

Tatsächlich erfolgte beschwerdegegenständlich eine in der Literatur so bezeichnete „aufgespaltene Konzernübernahme“ (so etwa *Puchner/Tüchler*, SWK 13-14/2013, 649), die jedoch nicht vom Wortlaut des Ausnahmetatbestands erfasst ist. Beim gegenständlich stattgefundenen Erwerb der Beteiligung an der Zielgesellschaft vor der Konzernzugehörigkeit der veräußernden Gesellschaften kann demnach bei Anwendung der Wortinterpretation die Ausschlussklausel nicht greifen.

Die belangte Behörde legt ihrer – den Aussagen der Körperschaftsteuerrichtlinien entsprechenden – Beurteilung offenbar jedoch die Annahme zugrunde, dass trotz des separaten Erwerbs der österreichischen Zielgesellschaft durch die österreichische Beschwerdeführerin, der (gesamte) Käuferkonzern (B Gruppe) das wirtschaftliche Eigentum an dem im Erwerb befundenen A Konzern erworben hat („einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang“). Unter Zugrundelegung einer derartigen wirtschaftlichen Betrachtungsweise hätte sich der gesamte A Konzern bereits im wirtschaftlichen Eigentum der B Gruppe befunden und die Zielgesellschaft wäre daher konzernintern angeschafft worden.

Nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht ist es zwar korrekt, dass als Anschaffungspunkt in der Regel die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gilt; diese geht jedoch grundsätzlich mit der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums einher. Ein – von der belangten Behörde offenbar unterstelltes – Abweichen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum kann jedoch nur unter sehr engen Bedingungen angenommen werden. Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fallen zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum (bloß) dann auseinander, *„wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann“* (vgl VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042; 31.5.2011, 2008/15/0153).

Im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt kann kein Auseinanderfallen zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum festgestellt werden, kamen der B

Gruppe bzw den einzelnen Gesellschaften vor tatsächlichem Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums an den jeweiligen Gesellschaften derartige Befugnisse nicht zu. Es kann nicht unterstellt werden, dass die Käufer vor zivilrechtlichem Eigentumserwerb an den jeweiligen Gesellschaften die zu erwerbenden Anteile bereits etwa verpfänden oder weiterveräußern hätten können (vgl in diesem Sinne auch VwGH 9.5.1989, 89/14/0033, wonach die Option auf den Erwerb des Geschäftsanteiles an einer GmbH für sich alleine kein wirtschaftliches Eigentum an diesem Anteil verschafft).

Schließlich kann auch keine missbräuchliche Vorgehensweise erkannt werden: Gemäß § 22 der Bundesabgabenordnung (BAO; idF BGBl 151/1980, die gemäß § 323 Abs 57 BAO auf Sachverhalte anzuwenden ist, die vor dem 1.1.2019 verwirklicht wurden) kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nicht umgangen oder gemindert werden. Die Abgaben wären im Falle eines Missbrauches so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben gewesen wären.

Es ist diesbezüglich auszuführen, dass es einem Abgabepflichtigen grundsätzlich nicht verwehrt ist, sein Verhalten entsprechend steuerlicher Gesichtspunkte zu planen. Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts können prinzipiell so eingesetzt werden, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird (vgl VwGH 20.5.2010, 2006/15/0005). Dies gilt sogar, wenn der normale Gebrauch einer bürgerlich-rechtlichen Form ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis erfolgt (vgl VfGH 27.02.2003, Vfslg 8.807/1980). Verpönt nach § 22 BAO ist daher nicht (einmal) allgemein eine Steuerumgehung, sondern nur eine solche durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts. Als Missbrauch ist dabei eine rechtliche Gestaltung dann anzusehen, wenn sie im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg unangemessen und ungewöhnlich ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet (vgl etwa VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074). Das Vorliegen von Missbrauch wird etwa indiziert, wenn das vom Abgabepflichtigen gewählte Verhalten nicht mehr sinnvoll scheint, denkt man sich den steuersparenden Effekt weg. Liegt derart eine nicht angemessene Gestaltung vor, obliegt es nach Rechtsprechung des VwGH dem Steuerpflichtigen, gewichtige außersteuerliche Gründe für die gewählte Vorgangsweise darzulegen.

Nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht ist die beschwerdegegenständlich gewählte rechtliche Gestaltung – der direkte Erwerb einer österreichischen Gesellschaft – weder als unangemessen noch als ungewöhnlich zu qualifizieren. Ein Konzern wurde auf die Weise verkauft, dass die Anteile an einzelnen Gesellschaften an gewisse Käufergesellschaften veräußert wurden und dabei auch im Wege von Umgründungen die Konzernstruktur verändert bzw vereinfacht wurde. Entsprechende Umstrukturierungsvorgänge innerhalb von Konzernen stellen sich schon abseits von Veräußerungsvorgängen grundsätzlich nicht als unangemessen oder

ungewöhnlich dar, viel weniger noch können derartige Umstrukturierungsvorgänge und gezielte Beteiligungserwerbe für den vorliegenden Fall des Erwerbes von ganzen Konzernstrukturen als unangemessen oder ungewöhnlich qualifiziert werden.

Dass entsprechende Erwerbsvorgänge gezielt derart gestaltet werden, dass eine möglichst geringe Steuerbelastung erzielt wird und dementsprechende Strukturierungen bereits während des Erwerbsvorgangs vorgenommen werden, erweist sich entsprechend der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht als schädlich. Eine gegenteilige Sichtweise würde allenfalls dazu führen, dass die Vornahme der Firmenwertabschreibung vom Konzernaufbau bzw von vorgenommenen vorbereitenden Umstrukturierungen des Veräußerers abhängig wäre und derart die Firmenwertabschreibung von Zufälligkeiten bestimmt wäre, was unsystematisch erschiene (vgl in diesem Sinne auch *Puchner/Tüchler*, SWK 13-14/2013, 649).

Neben den von der Beschwerdeführerin offen dargelegten steuerlichen Gründen (Durchführung der Firmenwertabschreibung), kann sie als außersteuerliche Gründe auch ins Treffen führen, dass sie eine betriebsführende österreichische Gesellschaft direkt erwerben wollen habe und wirtschaftliche Gründe für die Erwerbsstruktur vorgelegen seien. Die Holdinggesellschaften A AT und deren Muttergesellschaften seien für den Erwerber eben funktionslos gewesen, weshalb sie verschmolzen worden seien. Wirtschaftlich bedeutend sei hingegen die Beteiligung an der Zielgesellschaft gewesen, die seit dem Erwerb durchgehend und unverändert gehalten werde. Schließlich hätten Kreditinstitute die finanziellen Mittel für den Erwerb der Beteiligung an der Zielgesellschaft nicht gewährt, wenn die Beschwerdeführerin die Beteiligung an der Zielgesellschaft nicht direkt erworben hätte.

Nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht erwies sich die gewählte Vorgehensweise somit nicht als missbräuchlich.

Das Einkommen der Gruppenträgerin errechnet sich daher wie folgt:

Einkommen des Gruppenträgers laut BVE	-705.238,07
-Firmenwertabschreibung	-1.797.126,09
-Zinsen der Nullkuponanleihe	-459.849,88
-Kreditspesen	-363.956,73
- Zinsen UniCredit Darlehens	-1.747.569,00
-Beratungskosten	-81.696,49
=Einkommen des Gruppenträgers laut Erkenntnis BFG	-5.155.436,26

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Zulässigkeit der Revision)

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

Zur rechtlichen Zulässigkeit der beschwerdegegenständlich vorgenommenen „aufgespaltenen Konzernübernahme“, die nach Rz 1127 bzw Rz 1266af der KStR 2013 als schädlicher Erwerb von einer konzernzugehörigen Körperschaft zu beurteilen wäre, war noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorhanden, weshalb die Revision zuzulassen war.

Wien, am 25. Oktober 2018