

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Michael Rauscher und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Franz Glashüttner, Dr. Christian Haid und Mag. Bruno Sundl im Beisein der Schriftführerin Anita Eberhardt über die als Beschwerden zu erledigenden Berufungen der A2-GmbH als Rechtsnachfolgerin der X-GmbH, Adresse, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41, 4020 Linz, vom 26.05.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 20.04.2011 betreffend Feststellung Gruppenträger 2007 bis 2009 zu Recht erkannt:

Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z. 2 KStG 1988 im Jahr 2007: -1.067.148,71 €

---

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -1.067.148,71

Gesamtbetrag der Einkünfte: -1.067.148,71

Einkommen des Gruppenträgers: -1.067.148,71

Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer: 0,00 €

Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z. 2 KStG 1988 im Jahr 2008: 412.410,64 €

---

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 412.410,64 €

Gesamtbetrag der Einkünfte: 412.410,64 €

Einkommen des Gruppenträgers: 412.410,64 €

Die Beschwerde betreffend Feststellung Gruppenträger 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist aufgrund Verschmelzung die Rechtsnachfolgerin der X-GmbH (Verschmelzungstichtag: 31.12.2013).

Die X-GmbH war laut Firmenbuch eine mit Gesellschaftsvertrag vom 02.12.2005 unter dem Namen "X-GmbH-alt" gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Geschäftszweig "Betonwarenerzeugung". Gründungsgesellschafter waren die A-GmbH (deren Alleingesellschafterin die Beschwerdeführerin ist) und die B-KG (jeweils mit 150.000 Euro, später mit 151.000 Euro am Stammkapital beteiligt).

Strittig ist 1) die Versagung der steuerlichen Teilwertabschreibung im Zusammenhang mit dem Erwerb der Geschäftsanteile an der Y-GmbH von der A-GmbH durch die X-GmbH (2007 bis 2009) und 2) die Versagung des Betriebsausgabenabzugs im Zusammenhang mit dem Betriebsausgabenabzug von Aufwand für Zahlungen an den Verein-V in Höhe von jeweils 1.000 Euro (2007 und 2008).

Die A-GmbH ist eine Gesellschaft der sog. A-Gruppe, die seit den 1980er-Jahren zur sog. A-Gruppe, einem multinationalen Zementkonzern mit Hauptsitz in Ort-A in Österreich, gehört. Die A-GmbH steht im Eigentum der (mit Erklärung ihrer Gesellschafterin A-KG vom 28.08.2006 errichteten) A2-GmbH und der A4-GmbH. Gesellschafter der A-KG sind die A3-GmbH (als Komplementärin) und die A4-GmbH (als Kommanditistin). Gesellschafterin der A3-GmbH ist die A4-GmbH. Die Tochtergesellschaften der A-GmbH (uzw. neben drei kroatischen Gesellschaften die damalige A-T1-GmbH, die A-T2-GmbH und die A-T3-GmbH) wurden mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 12.12.2006 zu deren Schwestergesellschaften (Spaltungsstichtag: 30.06.2006). Die A-S-GmbH blieb Schwestergesellschaft der X-GmbH.

Die B-KG ist eine Gesellschaft im sog. B-Konzern, an deren Spitze die B3-GmbH steht. Sie ist im Besitz der Familie-B und beschäftigt mehrere hundert Mitarbeiter.

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 07.01.2005 erwarb die A-GmbH um den Kaufpreis von 3.570.000 Euro 56% der Geschäftsanteile an der Y-GmbH (Verkäufer: Y-W und Y-M).

Im Zuge der am 02.12.2005 erfolgten Gründung der X-GmbH trafen die A-GmbH und die B-KG auch folgende notariell beglaubigte schriftliche "Gesellschaftervereinbarung X-GmbH-alt" vom 02.12.2005 (Auszüge):

### *"PRÄAMBEL*

*(1) Beide Gesellschafter sind jeweils zu 50 % an der '[X-GmbH]' in Gründung, FN neu, mit dem Sitz in Adresse, Ort (nachstehend auch '[X-GmbH]' genannt) beteiligt.*

*(2) Gemeinsames Ziel beider Gesellschafter ist es, alle Tiefbauaktivitäten von A-Gruppe und B-Gruppe (vorerst in Österreich) zu bündeln.*

## *Zweck dieser Gesellschaftervereinbarung*

*Zweck dieser Gesellschaftervereinbarung ist es, in Ergänzung zum Gesellschaftsvertrag der [X-GmbH] verbindliche Absprachen der Gesellschafter zu treffen, insbesondere Aufgriffsregelungen für den Fall der Übertragung von Geschäftsanteilen wechselseitig zu vereinbaren.*

*II.*

## *Übertragung von Geschäftsanteilen an der [X-GmbH]*

*[...]*

*III.*

## *Abtretungspreis bei Kündigung der Gesellschaft*

*[...]*

*IV.*

## *Vorgangsweise bei 'Patt-Situation'*

*(1) Sämtliche Beschlüsse der Generalversammlung werden, sofern im Gesetz oder im Gesellschaftsvertrag nicht höhere Quoten bestimmt sind, mit 75 % (fünfundsiebzig Prozent) Mehrheit der gültig abgegebenen Stimmen gefasst. Sollte bei Abstimmung über eine der in § 35 Abs. 1 Z 1 bis 7 GmbHG genannten Angelegenheiten in der Generalversammlung wegen Stimmengleichheit keine Entscheidung pro oder kontra getroffen werden können, dann ist unverzüglich eine neue Generalversammlung einzuberufen.*

*(2) Die neu einzuberufende Generalversammlung ist in ihrer Tagesordnung auf die Diskussion und Abstimmung über denjenigen Tagesordnungspunkt, bei dem sich die 'Patt-Situation' ergeben hat, beschränkt. Dieser neuen Generalversammlung ist der Präsident der Kammer der Wirtschaftstreuhänder Landesstelle Steiermark oder ein von jenem dazu ausgesuchter Wirtschaftsprüfer bei zu ziehen.*

*(3) Sollte bei der neuen Generalversammlung trotz neuerlicher Diskussion des betreffenden Tagesordnungspunktes unter Einbeziehung des genannten Präsidenten (oder des von jenem bestimmten Wirtschaftsprüfers) bei einer neuerlichen Abstimmung abermals eine Patt-Situation entstehen, dann hat zur einstweiligen Sicherung des Wohles der Gesellschaft diese Angelegenheit bis auf weiteres (d. h. solange, bis eine eindeutige Entscheidung der Gesellschafter oder eines von den Gesellschaftern angerufenen Schiedsgerichtes oder eines von den Gesellschaftern angerufenen ordentlichen Gerichtes vorliegt) so behandelt zu werden, wie dies von dem genannten Präsidenten (oder dem von jenem bestimmten Wirtschaftsprüfer) geraten wird.*

*V.*

## *Verrechnungspreise*

*Die Gesellschafter werden zur Festlegung von Verrechnungspreisen für Lieferungen und Leistungen der Gesellschafter und der Firma Y-GmbH an die Gesellschaft einvernehmlich marktkonforme Verrechnungspreise festlegen, wobei sich diese Verrechnungspreise an den den Vertragsteilen bekannten Profitrechnungen zu orientieren haben.*

VI.

*Aufgabenteilung zwischen den Gesellschaftern*

*Die Gesellschafter beabsichtigen, zur Förderung der gemeinsamen Gesellschaft Aufgaben zu übernehmen, wobei vereinbart wird, dass von den jeweiligen Gesellschaftern Insbesondere folgende Aufgaben erbracht werden:*

*A-Gruppe*

*B-Gruppe*

*Finanzen*

*Controlling*

*IT*

*Technik (Planung/Konstruktion,  
Statik, Kalkulation)*

*Marketing*

*Vertrieb*

*Logistik*

*Einkauf*

*Festgestellt und vereinbart wird, dass Leistungen, die von den Gesellschaftern entsprechend der vereinbarten Aufgabenteilung erbracht werden, von den Gesellschaftern an [X-GmbH] zu marktkonformen Preisen verrechnet werden und [X-GmbH] verpflichtet ist, derartige Leistungen entsprechend zu bezahlen.*

VII.

*Konkurrenzklause*

*Vereinbart wird, dass sich keines der Unternehmen der A-Gruppe und der C-Gruppe in Österreich weder direkt noch indirekt an Unternehmen, die sowohl im Bereich Tiefbau als auch Umwelttechnik tätig sind, beteiligt und selbst auch nicht in diesen Geschäftsfeldern tätig wird. Die Vertragsteile sind sich im Klaren, dass die Begriffe Tiefbau und Umwelttechnik sehr weitläufig sind. Die Begriffe Tiefbau und Umwelttechnik sind in diesem Zusammenhang zu orientieren an der Produktliste von A-Gruppe und B-Gruppe, die zur Erstellung der Ausgliederungs-GuV geführt hat.*

VIII.

*Dauer*

*Diese Gesellschaftervereinbarung wird für die Dauer des Bestandes der [X-GmbH] abgeschlossen. Eine Kündigung der Vereinbarung vor Ablauf dieser Zeit ist generell unzulässig.*

*IX.*

*Rechtsnachfolge*

*[...]*

*X.*

*Schiedsvereinbarung*

*[...]*

*XI.*

*Allgemeine Bestimmungen*

*[...]"*

Weiters trafen die A-GmbH und die B-KG am 02.12.2005 einen Gesellschafterbeschluss über eine Geschäftsordnung für die Geschäftsführung der X-GmbH, die sofort in Kraft treten sollte. Diese Geschäftsordnung lautet wie folgt:

*"I.*

*Verantwortlichkeit*

*Die Geschäftsführer führen die Geschäfte nach dem Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft, den verbindlichen Generalversammlung sowie dieser Geschäftsordnung.*

*II.*

*Mitglieder, Sitz*

*(1) Die Geschäftsführung der Gesellschaft besteht aus drei Mitgliedern, und zwar den Herren:*

- AR
- EJ
- Mag. MD

*(2) Sitz der Geschäftsführung ist Ort.*

*III.*

*Gesamtvertretung*

*Nach außen vertritt jeder Geschäftsführer die Gesellschaft jeweils mit einem weiteren Geschäftsführer.*

*IV.*

*Geschäftsverteilung*

*Unbeschadet der Gesamtvertretung (Punkt III.) der Geschäftsführer werden die Geschäfte unter den Geschäftsführern wie folgt aufgeteilt:*

*(1) Herrn Mag. MD obliegt die gesamte operative Leitung und Überwachung des Unternehmens.*

*Er ist in diesem Rahmen insbesondere verantwortlich für*

- gesamte operative Tätigkeit
- Organisation
- Kaufmännische Leitung
- Rechnungswesen
- Recht
- Bilanzen, Steuern und Abgaben
- Finanzen
- Personal

*(2) Den Herren EJ und AR gemeinsam obliegt die Führung folgender Bereiche der Gesellschaft:*

- Unternehmensstrategie und Geschäftspolitik
- Kommunikation, Public Relation
- Personalmanagement
- Koordination mit den Konzernunternehmen der jeweiligen Gesellschafter

V.

*Laufende Zusammenarbeit*

*(1) Unabhängig von der Geschäftsverteilung sind die Mitglieder der Geschäftsführung verpflichtet, sich gegenseitig laufend über alle Geschäftsfälle und Vorgänge von Bedeutung zu unterrichten.*

*(2) Jedes Mitglied der Geschäftsführung ist berechtigt, in alle Unterlagen der Gesellschaft auch außerhalb des eigenen Zuständigkeitsbereiches Einsicht zu nehmen und vom jeweils anderen Geschäftsführer alle Informationen zu verlangen, soweit dies für eine ordnungsgemäße Erfüllung der eigenen Aufgaben erforderlich oder zweckmäßig ist.*

VI.

*Beschlussfassung*

*(1) Beschlüsse der Geschäftsführung sind einstimmig zu fassen. Jedem Mitglied der Geschäftsführung steht eine Stimme zu.*

(2) Kommt eine einstimmige Beschlussfassung der Geschäftsführung nicht zu Stande oder widerspricht ein Geschäftsführer einer zur Geschäftsführung gehörenden Handlung des anderen Geschäftsführers, hat die Handlung zu unterbleiben.

In diesem Falle kann jeder der Geschäftsführer binnen 5 Werktagen die Einberufung einer außerordentlichen Gesellschafterversammlung oder, sofern ein solcher bestellt ist, deren Aufsichtsrates, zu diesem Punkt verlangen. Die Schriftform ist obligatorisch.

(3) Sind im Falle einer unaufschiebbaren Angelegenheit oder bei Gefahr im Verzug die weiteren Geschäftsführer nicht erreichbar, können die erforderlichen oder zweckmäßigen Maßnahmen von einem Geschäftsführer alleine getroffen werden.

Die anderen Geschäftsführer sind in diesem Fall umgehend schriftlich von der Maßnahme zu verständigen. Erhebt einer der anderen Geschäftsführer nunmehr nachträglich Widerspruch gegen die Maßnahme, so ist in jedem Fall eine Gesellschafterversammlung oder, sofern ein solcher bestellt ist, der Aufsichtsrat umgehend einzuberufen.

(4) Die zu den wesentlichen Verhandlungspunkten gefassten Beschlüsse sind schriftlich festzuhalten und datiert zum Zeichen der Genehmigung von beiden Mitgliedern der Geschäftsführung abzuzeichnen.

(5) Die Beschlussfassung auf schriftlichem Wege ist zulässig.

## VII.

### Zustimmungspflichtige Geschäfte und Maßnahmen

Die Geschäftsführung ist verpflichtet, bei nachstehenden Geschäften, Handlungen und Maßnahmen die vorherige schriftliche Zustimmung der Generalversammlung oder eines allenfalls bestehenden Aufsichtsrates einzuholen:

1. Einstellung und Aufnahme (neuer) Geschäftszweige und Produktarten, ausgenommen Betonfertigteile;

2. Gründung von Tochtergesellschaften, Errichtung von Zweigniederlassungen, Erwerb und Veräußerung von Beteiligungen sowie Erwerb, Veräußerung und Stilllegung von Unternehmen und (Teil-)Betrieben;

3. Abschluss, Änderung und Aufhebung von (i) Verträgen, die die Gesellschaft im Fall von Zielschuldverhältnissen mit mehr als EUR 50.000,00 und im Fall von Dauerschuldverhältnissen mit mehr als EUR 50.000,00 pro Jahr, jeweils im Einzelfall, belasten, und (ii) Miet-, Pacht- und Leasingverträgen, die im Einzelfall eine Jahresbelastung von mehr als EUR 25.000,00 ergeben;

4. Aufnahme von Darlehen, Anleihen und Krediten aller Art ab EUR 50.000,00 pro Jahr;

5. Investitionen (Anschaffung von Anlagegegenständen, Vornahme von Neu- und Umbauten), die im Einzelfall den Betrag von EUR 50.000,00 übersteigen, sofern diese nicht aus dem Eigenkapital der Gesellschaft finanziert werden.

6. Veräußerung von Anlagevermögen, deren Verkehrswert im Einzelfall EUR 50.000,00 übersteigt.
7. Übernahme von Bürgschaften, Garantien und Mithaftungen jeglicher Art.
8. die Festlegung allgemeiner Grundsätze der Geschäftspolitik;
9. die Genehmigung der Jahrespläne, insbesondere der Business- und Investitionspläne und Genehmigung wesentlicher Abänderungen derselben;
10. der Erwerb, die Veräußerung und Belastung von Liegenschaften;
11. die Errichtung und die Schließung von Zweigniederlassungen;
12. die Gewährung von Darlehen und Krediten;
13. die Festlegung von Grundsätzen über die Gewährung von Pensionszusagen an Mitarbeiter sowie die Einführung von bleibenden Unterstützungseinrichtungen für Betriebsangehörige wie z.B. Pensionskassen;
14. die Beteiligung eines stillen Gesellschafters;
15. die Vereinbarung einer Interessens- oder Gewinngemeinschaft;
16. die Führung von Aktivprozessen mit einem Streitwert von mehr als EUR 10.000,00;
17. die Verpachtung von Unternehmen oder von Teilen derselben sowie wesentliche Änderungen der Unternehmensstruktur oder Änderungen der Rechtsform der Gesellschaft;
18. die Bestellung von Geschäftsführern in nachgelagerten Gesellschaften;
19. der Abschluss von Anstellungsverträgen mit Dienstnehmern mit einem Jahresbruttogehalt von mehr als EUR 60.000,00;
20. die Erteilung und der Widerruf von Prokuren;
21. der Abschluss von Liefer- und Vertriebsverträgen mit einer Laufzeit von mehr als 2 Jahren oder einem Netto-Auftragswert von mehr als EUR 100.000,00;
22. die Aufnahme und die Aufgabe von Geschäftszweigen;
23. die Vornahme vorstehender Geschäftsführungsmaßnahmen und Rechtshandlungen in Tochtergesellschaften oder Gesellschaften, in denen die Gesellschaft die Geschäftsführung übernommen hat.

## VIII.

### *Berichtspflicht*

- (1) Die Geschäftsführer haben der Generalversammlung über den Geschäftsgang der Gesellschaft zu berichten und zwar
  - a) regelmäßig, mindestens vierteljährlich über den Gang der Geschäfte und die Lage der Gesellschaft im Vergleich zur Vorschaurechnung, unter Berücksichtigung der künftigen Entwicklung, über alle wesentlichen Vorkommnisse, über die strategische

*Entwicklung sowie über beabsichtigte Maßnahmen mit weitreichenden Auswirkungen auf die zukünftige Entwicklung der Gesellschaft (Quartalsberichte).*

*b) mindestens einmal jährlich über grundsätzliche Fragen der künftigen Geschäftspolitik sowie die künftige Entwicklung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft anhand einer Vorschaurechnung, die einen Zeitraum von fünf Jahren zu umfassen hat (Jahresbericht). Davon abweichend hat die erste Vorschaurechnung lediglich den Zeitraum von einem Jahr, das heißt das Jahr 2006, zu umfassen. Alle weiteren Vorschaurechnungen haben jeweils einen Zeitraum von fünf Jahren zu umfassen.*

*(2) Die Geschäftsführer haben weiters dem Vorsitzenden der Generalversammlung unverzüglich bei wichtigem Anlass oder über Umstände, die für die Rentabilität oder Liquidität der Gesellschaft von erheblicher Bedeutung sind, zu berichten (Sonderberichte)."*

Mit Vereinbarung vom 21.12.2005 ("Cash Pooling Vereinbarung") wurde die X-GmbH (damals X-GmbH-alt) in den seit 01.07.2001 bestehenden Kreis der Pooling-Unternehmen des A-Konzern aufgenommen. Die Vereinbarung betraf die Abwicklung und Organisation einer Liquiditätskonzentration (effektives Cash Pooling) zwischen der Raiffeisenlandesbank Oberösterreich Aktiengesellschaft und der A3-GmbH & Co KG sowie den Pooling-Unternehmen (siehe Punkt 1). Die Vereinbarung lautete wie folgt (siehe Punkt 2):

*"Die Vereinbarung umfasst die tägliche, valutarische Nullstellung der Kontokorrentkonten des Auftraggebers und der Pooling-Unternehmen (Anlage A) zugunsten bzw. zu Lasten des Master Account des Auftraggebers Kontonummer [...] bei der Bank. Der Buchungsvorgang wird von der Bank sowohl im Soll wie auch im Haben vorgenommen und valutageleich dem Master Account des Auftraggebers, wie auch den in das Cash Pooling eingebundenen Konten angelastet / gutgeschrieben. Zinsbelastungen und -gutschriften entstehen auf dem Master Account des Auftraggebers. Spesen, Gebühren, Provisionen etc. werden weiterhin den einzelnen, vom Cash Pooling erfassten Konten angelastet. Bei nicht ausreichender Deckung des Master Account zum vollen Ausgleich der valutarischen Salden der in das Cash Pooling eingebundenen Konten werden alle Buchungsläufe eingestellt; über die Wiederaufnahme der Buchungsläufe entscheidet die Bank nach freiem Ermessen und nach Rücksprache mit dem Auftraggeber und den Pooling-Unternehmen. Für einen allfälligen Sollstand auf dem Master Account bestehen folgende Sicherheiten zugunsten der Bank:*

*keine*

*Mit dem Auftraggeber oder einem Pooling-Unternehmen allfällig vereinbarte Kontorahmen bleiben von der gegenständlichen Vereinbarung unberührt aufrecht.*

*(...)"*

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 31.03.2006 erwarb die A-GmbH um den Kaufpreis von 1,780.000 Euro weitere 20% der Geschäftsanteile an der Y-GmbH (Verkäufer: Y-R und Y-W).

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 27.09.2006 erwarb die A-GmbH weitere 23% der Geschäftsanteile an der Y-GmbH (Verkäufer: Y-W). Die restlichen Geschäftsanteile (1%) erwarb durch denselben Vertrag die A4-GmbH (eine Gesellschafterin der A-GmbH). Der Kaufpreis für diese Geschäftsanteile betrug 588.980 Euro.

Mit Einbringungsverträgen vom 27.09.2006 übertrugen die A-GmbH (unter Zuzahlung eines Betrages in Höhe von 2,9 Mio. Euro) und die B-KG jeweils ihre Teilbetriebe "Tiefbau" auf die X-GmbH (damals noch "X-GmbH-alt").

Mit Abtretungsvertrag vom 17.10.2006 veräußerte die A-GmbH - dies ist im Hinblick auf die hier strittige Teilwertabschreibung von besonderer Relevanz - ihre Geschäftsanteile an der Y-GmbH (99%) um 6.072.899,00 Euro an die X-GmbH. Die restlichen Geschäftsanteile an der Y-GmbH wurden aufgrund des Treuhandvertrages vom 17.10.2006 treuhändig von der HH GmbH (0,5% vom Stammkapital) und von der B-KG (0,5% vom Stammkapital) für die X-GmbH (als Treugeberin) gehalten.

Einem mit 18.10.2006 datierten "Nachtrag zum Notariatsakt" zufolge soll die Abtretung der Geschäftsanteile im Innenverhältnis bereits mit 01.01.2006 erfolgt sein. Für die bisherige Anteilshaltung an der Y-GmbH "aufgelaufenene" Finanzierungskosten der A-GmbH seien im Kaufpreis zu berücksichtigen. Diese Nebenkosten der A-GmbH betragen bis zur Übertragung 139.000,00 Euro und seien irrtümlicher Weise nicht im Abtretungspreis berücksichtigt worden. Einvernehmlich werde daher zwischen den Vertragsparteien festgehalten, dass der Kaufpreis statt der im Vertrag angegebenen 6.072.899,00 Euro tatsächlich 6.211.899,00 Euro betrage. Der gesamte Abtretungspreis sei zwischenzeitlich zur Gänze beglichen.

Mit Abtretungsvertrag vom 18.07.2008 veräußerte die A-GmbH ihren Geschäftsanteil an der X-GmbH (damals noch X-GmbH-alt) "zum Buchwert" von 151.000 Euro an die A2-GmbH.

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 13.06.2012 trat die B-KG ihren Geschäftsanteil an der X-GmbH an die A2-GmbH ab.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 17.09.2014 wurde die X-GmbH als übertragende Gesellschaft mit der A2-GmbH als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Die X-GmbH machte lt. Prüfungsfeststellung in den Jahren 2007 bis 2009 im Zusammenhang mit dem Erwerb der Geschäftsanteile an der Y-GmbH (ab 25.04.2007: Y-GmbH-geändert; ab 26.05.2009: Y-GmbH-aktuell) jährlich eine Firmenwertabschreibung in Höhe von 202.429,97 Euro (= 1/15 von 50% von 6.072.899,00 Euro) steuerlich aufwandswirksam geltend.

Zum Verlauf des Abgabenverfahrens:

Mit Schreiben vom 14.05.2007 stellte die X-GmbH als Gruppenträgerin (Bilanzstichtag: 31.12.) unter Verwendung des amtlichen Formulares den Gruppenantrag gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988. Als (einziges) Gruppenmitglied wurde die Y-GmbH-geändert (vormals Y-GmbH, nun Y-GmbH-aktuell; Bilanzstichtag: 31.12.) bekannt gegeben.

Mit Bescheid vom 10.10.2007 gab die belangte Behörde dem Antrag der X-GmbH auf Feststellung einer Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 statt.

Mit dem Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 vom 14.12.2009 stellte die belangte Behörde den Gesamtbetrag der Einkünfte und das Einkommen des Gruppenträgers (erklärungsgemäß) mit jeweils -1.269.578,68 Euro fest. Weiters setzte die belangte Behörde mit dem Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 vom 14.12.2009 die Körperschaftsteuer (erklärungsgemäß) mit 3.499,04 Euro fest.

Mit Prüfungsauftrag von 14.07.2010 führt die belangte Behörde durch die Großbetriebsprüfung bei der X-GmbH eine Außenprüfung ua. betreffend Körperschaftsteuer 2006 bis 2008 durch. Dabei traf der Prüfer - soweit hier strittig - die Feststellung, dass die in den Jahren 2007 und 2008 geltend gemachte Firmenwertabschreibung im Betrag von jeweils jährlich 202.429,97 Euro steuerlich nicht anzuerkennen und daher dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen sei (Streitpunkt "Firmenwertabschreibung") und dass die "Kosten für die Motorradhosen" für den Verein-V im Betrag von 1.000 Euro (jeweils für 2007 und 2008) nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben des § 12 KStG darstellten (Streitpunkt "nichtabzugsfähiger Aufwand").

Mit den hier entscheidungsgegenständlichen Feststellungsbescheiden Gruppenträger 2007, 2008 und 2009 vom 20.04.2011 stellte die belangte Behörde deshalb den Gesamtbetrag der Einkünfte und das Einkommen des Gruppenträgers mit jeweils -1.066.148,71 Euro (2007), 413.410,64 Euro (2008) und -152.954,39 Euro (2009) fest.

Dagegen wandte sich die die X-GmbH als Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter nach Fristverlängerung mit Berufungsschreiben vom 26.05.2011 und beantragte - unter zusätzlicher Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten - für die Veranlagungsjahre 2007 bis 2009 die Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG in Höhe von 207.996,37 Euro anzuerkennen. Weiters beantragte sie, die Aufwendungen in Höhe von jeweils 1.000 Euro in den Veranlagungsjahren 2007 und 2008 als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Zum schriftlichen Parteienvorbringen wird auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 03.05.2016, RV/2100667/2011, verwiesen.

In der am 13.03.2018 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde von Seiten der Beschwerdeführerin vorgebracht, dass im Beschwerdefall weder eine einheitliche Leitung noch ein beherrschender Einfluss vorgelegen habe. Es habe sich um ein klassisches Joint-Venture mit 50:50-Beteiligung gehandelt. Auch das Cash-Pooling sei so ausgestaltet gewesen, dass nur eine kurzfristige Einbindung der X-GmbH vorgelegen habe. Die Cash-Pooling-Vereinbarung sei später aufgelöst worden und die X-GmbH habe sich

selbst Kapital besorgt. Die Vereinbarung aus dem Jahr 2005 habe vorgesehen, dass selbst bei 75% der Präsident der Kammer der Wirtschaftstreuhänder hätte entscheiden müssen. Es hätte nie ohne den Willen des Anderen eine einseitige Entscheidung getroffen werden können. Von Seiten B-Gruppe sei EJ als Geschäftsführer tätig gewesen und Entscheidungen der Geschäftsführung hätten nur einstimmig getroffen werden können. MD sei nur kurzfristig in der A-GmbH zwischengeparkt worden und habe keine gleichzeitige Geschäftsführungsfunktion in A-GmbH und X-GmbH gehabt. Im Übrigen schlößen sich die Begriffe beherrschender Einfluss und einheitliche Leistung begrifflich aus.

***Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Bescheidbeschwerden zu erledigenden Berufungen im fortgesetzten Verfahren erwogen:***

Strittig ist im Beschwerdefall, ob der Beschwerdeführerin als Rechtsnachfolgerin der X-GmbH im Zusammenhang mit der im Abtretungsvertrag vom 17.10.2006 bewirkten Anschaffung des Geschäftsanteils der Y-GmbH eine Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 zusteht oder ob die Beteiligungsanschaffung angesichts eines vorliegenden Konzernverhältnisses den Ausschlusstatbestand des § 9 Abs. 7 KStG 1988 erfüllt.

§ 9 Abs. 7 KStG 1988 in der Fassung BGBI. I Nr. 161/2005, lautet:

"Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs. 4) durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs. 2), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen: [...]"

Im Beschwerdefall ist somit entscheidend, ob die beschwerdegegenständliche Beteiligungsanschaffung durch die X-GmbH "unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter" erfolgt ist.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des SteuerreformG 2005 (451 BlgNr 22. GP, 26) begründen diesen Konzernerwerbsausschluss folgendermaßen:

"Zur Vermeidung von Gestaltungen soll nur eine 'fremdbezogene' Beteiligungsanschaffung Anlass für eine Firmenwertabschreibung geben, Anschaffungen im Konzern und damit auch innerhalb der Unternehmensgruppe kommen daher nicht in Betracht."

Für die Auslegung des Konzernbegriffs in § 9 Abs. 7 KStG 1988 ist - mangels - spezialrechtlicher Definition - mit der hM auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG abzustellen (vgl. Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Rn 428 sowie Pinetz/Stefaner in Lang ua, KStG2 § 9 Rn 108).

§ 15 AktG und § 115 GmbHG formulieren gleichlautend:

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

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

Für die Annahme einer (tatsächlich wahrgenommenen) "einheitlichen Leitung" iSd § 15 AktG ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Mindesterfordernis, dass eine sich "auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik" vorhanden ist. Als Mittel der einheitlichen Leitung kommen vor allem Beteiligungen, die nicht Mehrheitsbeteiligungen zu sein brauchen, personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen in Betracht. Ein Konzern kann auch vorliegen, wenn kein Mutterunternehmen besteht, von dem die einheitliche Leitung ausgeht. Für einen Gleichordnungskonzern ist typisch, dass die Leitung nicht von einem "herrschenden Unternehmen" besorgt wird, sondern von einer anderen Stelle als Konzernspitze, sodass keines der Konzernunternehmen von einem anderen Konzernunternehmen abhängig ist (vgl. VwGH 18.12.1996, 94/15/0162).

In der Literatur wird zudem darauf hingewiesen, dass der Einflussnahme im finanziellen Bereich im beweglichen Beurteilungssystem für den Begriff der einheitlichen Leitung eine "Schlüsselstellung" zukomme (Jabornegg in Jabornegg/Strasser, AktG5 § 15 Rn 14). Dabei könnte gerade auch die Teilnahme an einem konzerninternen Cash-Pooling angesichts der damit einhergehenden finanziellen Koordination für die Ausübung einheitlicher Leitung sprechen (P Doralt/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG2 § 15 Rn 8). Die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht sei nicht erforderlich, es genüge schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft (P Doralt/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG2 § 15 Rn 8).

Im Beschwerdefall ist von der A-GmbH schon in der Gesellschaftervereinbarung zugesagt worden, "zur Förderung der gemeinsamen Gesellschaft" die Aufgaben "Finanzen, Controlling, IT, Technik (Planung/Konstruktion, Statik, Kalkulation)" zu übernehmen. Mit der Person des Geschäftsführers der A-GmbH, der auch Teil der Geschäftsführung der X-GmbH gewesen ist (AR), hat es eine personelle Verflechtung gegeben. Zudem ist auf

Ebene der Geschäftsführung der X-GmbH Einstimmigkeit erforderlich gewesen, womit - abgesehen von der Befassung Dritter im Streitfall - grundsätzlich keine Entscheidung gegen den Willen der A-GmbH gefällt werden konnte.

Auch ist die X-GmbH mit der A-GmbH über eine Cash-Pooling-Vereinbarung der A-Gruppe näher verbunden gewesen. Ziel der Gründung der X-GmbH ist es gewesen, alle Tiefbauaktivitäten der A-GmbH einerseits und der (konzernfremden) B-KG als zweiter Gründungsgesellschafterin zu bündeln.

Diese sachverhaltsmäßigen Umstände liegen im Beschwerdefall unbestritten vor. Soweit die Einwendungen von Seiten der Beschwerdeführerin den vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 31.01.2018, Ro 2016/15/0020 mit für das gegenständliche Verfahren bindender Wirkung geäußerten Rechtsansichten widersprechen, kann diesen nicht gefolgt werden.

Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass im Beschwerdefall so gewichtige Umstände für eine "koordinierte Unternehmenspolitik" zwischen der X-GmbH als Erwerberin und ihrer Gründungsgesellschafterin A-GmbH als Verkäuferin bestanden haben, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vom Vorliegen eines Konzernverhältnisses im Sinne des Konzern-Ausschlusstatbestandes gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 auszugehen ist. Eine Ergänzung des Ermittlungsverfahrens durch das Bundesfinanzgericht war daher nicht zu veranlassen.

Dass neben der A-GmbH auch die B-KG über ihre Hältebeteiligung maßgeblichen Einfluss auf die X-GmbH gehabt hat, schließt eine Anwendbarkeit des Ausschlusstatbestandes nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 im Übrigen nicht von vornherein aus (VwGH 31.01.2018, Ro 2016/15/0020, m.w.A.).

Der Verwaltungsgerichtshof hat aufgrund eines Begründungsmangels mit Erkenntnis vom 03.09.2019, Ra 2018/15/0052, das in dieser Beschwerdesache vorangegangene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 16.03.2018, RV/2100179/2018, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Den Begründungsmangel hat der Gerichtshof darin gesehen, dass sich das Bundesfinanzgericht mit den schon in der Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes vorgebrachten, einen treuhändigen Erwerb der Beteiligungen an der Y-GmbH durch die A-GmbH behauptenden Einwendungen in keiner Weise auseinandergesetzt habe. Hinsichtlich der nach der Gesellschaftervereinbarung vom 02.12.2005 erfolgten Beteiligungserwerbe sei der diesbezügliche Begründungsmangel auch wesentlich, weil in Anbetracht des zeitlichen Ablaufs der Anteilserwerbe durch die A-GmbH einerseits und die Weiterveräußerung an die X-GmbH andererseits das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses nicht von vornherein von der Hand zu weisen sei (siehe Tz. 21 des Erkenntnisses).

Wirtschaftsgüter, die zu treuen Handen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet (§ 24 Abs. 1 lit. c BAO).

In einem als "Ergänzung zur Niederschrift über die Schlussbesprechung" bezeichneten Schreiben ihres steuerlichen Vertreters brachte die Beschwerdeführerin vor, dass der Erwerb über die A-GmbH aus wirtschaftlichen Gründen zwingend erforderlich gewesen sei, da für den ehemaligen Gesellschafter der Y-GmbH ein Verkauf an eine Gesellschaft, an der die B-Gruppe-Gruppe beteiligt gewesen sei, nicht in Frage gekommen wäre (siehe Seite 1). Ergänzend sei darauf hingewiesen worden, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jedenfalls die Firmenwertabschreibung zustehen würde. Bei einem direkten Erwerb der Y-GmbH durch die X-GmbH würde ohne Zweifel (bei Gruppenbildung) zwingend eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen sein. In wirtschaftlicher Hinsicht habe die A-GmbH allerdings als Treuhänder fungiert bzw. sei von vornherein eine Übertragung an die X-GmbH vorgesehen gewesen (siehe Seite 2).

Im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 09.02.2011 brachte die Beschwerdeführerin nochmals vor, dass bei einem direkten Erwerb der Anteile durch die X-GmbH unbestritten eine Firmenwertabschreibung zustünde. Der Erwerb der Anteile an der Y-GmbH über die A-GmbH sei im vorliegenden Fall aber zwingend erforderlich gewesen; ein Verkauf an eine Gesellschaft, an der die B-Gruppe-Gruppe (Konkurrent der Y-GmbH) beteiligt gewesen wäre, wäre für den Gesellschafter der Y-GmbH keinesfalls in Frage gekommen. Das gemeinsame Ziel der Kooperation zwischen der A-GmbH und der B-KG sei eine entsprechende Bündelung der Tiefbauaktivitäten und unter anderem auch der Erwerb der Y-GmbH gewesen. Es habe daher bereits im Vorfeld festgestanden, dass die Anteile an der Y-GmbH in der A-GmbH nur "zwischengeparkt" würden. Dies sei in der Besprechung vom 24.01.2011 (Anm.: Schlussbesprechung) ausführlich dargelegt worden und ergebe sich auch aus den vorliegenden Unterlagen bzw. der engen zeitlichen Abfolge. In wirtschaftlicher Hinsicht sei der Erwerb der Anteile an der Y-GmbH direkt durch die X-GmbH erfolgt, da die A-GmbH wirtschaftlich gesehen nur als Treuhänder fungiert habe (bzw. eventuell bereits Herausgabeanspruch der X-GmbH).

Im Berufungsschreiben vom 26.05.2011 brachte die Beschwerdeführerin vor, dass in der Ergänzung zur Niederschrift (Anm.: über die Schlussbesprechung) darauf hingewiesen werde, dass bei einem direkten Erwerb der Anteile durch die X-GmbH von einem fremden Dritten eine Firmenwertabschreibung zustehen würde. Auch bei einem Direkterwerb durch die A-GmbH stünde bei Gruppenbildung eine Firmenwertabschreibung zu. Laut Meinung der Betriebsprüfung sei jedoch im konkreten Fall der Zwischenerwerb über die A-GmbH schädlich. Wie nachfolgend ausgeführt werde, hätten die Anteile an der Y-GmbH jedoch vorerst von der A-GmbH erworben werden müssen. Wirtschaftlich betrachtet habe dabei die A-GmbH allerdings als "Treuhänder" fungiert, da von vornherein eine (Weiter-)Übertragung der Anteile an die X-GmbH vorgesehen gewesen sei. Betrachte man die eingangs dargestellte Chronologie, so könne von vornherein festgehalten werden, dass eine Bündelung der Tiefbaubetriebe und -aktivitäten in der neuen Gesellschaft X-GmbH geplant gewesen sei. So sei auch von vornherein bereits offenkundig gewesen, dass die Anteile an der Y-GmbH letztlich von der X-GmbH gehalten werden sollten. Hätte die X-GmbH selbst die Anteile an der Y-GmbH direkt (von Dritten) erworben, so stünde

die Firmenwertabschreibung unstrittig zu (siehe Seite 16 des Berufungsschreibens). Bereits im Rahmenvertrag vom 02.12.2005 sei schriftlich festgehalten worden, dass die A-GmbH und die B-KG eine Bündelung ihrer Aktivitäten vorsähen und diesbezüglich ihre Tiefbaubetriebe in eine neu zu gründende Gesellschaft einbringen würden. Diese Gesellschaft (X-GmbH) sei von beiden Gesellschaftern in völliger Gleichberechtigung verwaltet worden. Im Rahmen dieser Vereinbarung sollten auch die Anteile an der Y-GmbH in die X-GmbH transferiert werden. Die Anteile an der Y-GmbH hätten jedoch nicht direkt von der X-GmbH erworben werden können, da die ehemalige Gesellschaftergruppe der Y-GmbH (Gesellschaftergruppe-Y) und der B-Gruppe Konzern erbitterte Konkurrenten gewesen seien. Ein Verkauf der Y-GmbH-Anteile an eine Gesellschaft der "B-Gruppe-Gruppe" sei demnach undenkbar gewesen. Daher hätten die Anteile zunächst von der A-GmbH direkt erworben werden müssen. Zwischen der A-GmbH und der B-KG sei jedoch bereits im Vorfeld vereinbart worden, dass die Anteile an der Y-GmbH zur Gänze in die X-GmbH weiterveräußert würden, was insbesondere in den Verträgen vom 02.12.2005 dokumentiert werde (siehe Seite 17 des Berufungsschreibens). Obgleich zivilrechtlich die Anteile von der A-GmbH (zwangsweise) erworben worden seien, sei aus wirtschaftlicher Sicht und aufgrund der vertraglichen Einigung über die Weitergabe der Anteile der Anteilskauf bereits der X-GmbH zuzurechnen gewesen. Nach Ansicht des VwGH stelle § 21 BAO eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar. Die äußere Erscheinungsform, und damit im konkreten Fall die zivilrechtliche Gestaltung, sei daher unmaßgeblich (siehe Seite 18 des Berufungsschreibens). In Anbetracht der der Gesetzesvorschrift zugrundeliegenden Absicht des Gesetzgebers stehe daher die Firmenwertabschreibung mangels "künstlicher Generierung" einer Firmenwertabschreibung und unter Berücksichtigung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes des Erwerbes der Anteile und deren darauffolgender Weitergabe die Firmenwertabschreibung in voller Höhe zu, da die A-GmbH wirtschaftlich gesehen nur als "Treuhänder" fungiert habe und die X-GmbH aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen gleichsam schon einen "Herausgabeanspruch" für diese Anteile gegenüber der A-GmbH gehabt hätte. Dies werde auch durch den nahezu gleichen Kaufpreis der Anteile samt der Verrechnung von Zinsen für Vorfinanzierung widergespiegelt (siehe Seite 18 des Berufungsschreibens). Wie bereits erwähnt habe aufgrund des Konkurrenzverhältnisses die X-GmbH die Anteile nicht direkt erwerben können. Wäre keine Konkurrenzsituation vorgelegen, wären die Anteile direkt erworben worden, wonach daher aus wirtschaftlicher Sicht die X-GmbH der Erwerber der Anteile sei (siehe Seite 18 des Berufungsschreibens).

Treuhand ist gegeben, wenn jemand (der Treuhänder) Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen, aber aufgrund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten Weise ausüben soll (vgl. z. B. OGH 14.08.2008 2 Ob 105/08t; vgl. auch Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 24 Tz. 13).

Ohne eine obligatorisch bindende Vereinbarung liegt keine Treuhandschaft vor (keine wirtschaftlichen Betrachtung).

Das Bundesfinanzgericht geht unter Zugrundelegung der im Verfahren vorgelegten schriftlichen Vereinbarungen zwischen der A-GmbH und der B-KG (Gesellschaftervereinbarung vom 02.12.2005, Geschäftsordnung für die Geschäftsführung der X-GmbH vom 02.12.2005) und des im Verfahren von Seiten der Beschwerdeführerin Vorgebrachten in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die A-GmbH mit der B-KG keine obligatorisch bindende Vereinbarung zum treuhändigen Erwerb von Geschäftsanteilen der Y-GmbH getroffen hatte, weshalb dieser die Geschäftsanteile vor dem Anteilserwerb von der A-GmbH (Notariatsakt vom 17.10.2006) nicht im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. c BAO zuzurechnen waren.

Den Behauptungen der Beschwerdeführerin, dass von vornherein eine (Weiter-)Übertragung der Anteile (an der Y-GmbH) an die X-GmbH vorgesehen gewesen sei (siehe Seite 16 des Berufungsschreibens) und dass bereits im Vorfeld vereinbart worden sei, dass die Anteile an der an der Y-GmbH zur Gänze an die X-GmbH weiterveräußert würden (siehe Seite 17 des Berufungsschreibens), widerspricht schon der Umstand, dass die A-GmbH 56% der Geschäftsanteile an der Y-GmbH bereits am 07.01.2005 erworben hat, die X-GmbH aber erst am 02.12.2005 (also 11 Monate später) gegründet wurde. Mangels rechtlicher Existenz der X-GmbH zum Zeitpunkt dieses ersten (und auch größten) Anteilserwerbs konnte eine besondere obligatorisch bindende Vereinbarung zum treuhändigen Erwerb von Geschäftsanteilen der Y-GmbH zwischen der X-GmbH und der A-GmbH gar nicht "von vornherein" bzw. "im Vorfeld" getroffen worden sein.

Soweit von Seiten der Beschwerdeführerin vorgebracht wird, dass "im Rahmen" der Vereinbarung vom 02.12.2005 auch die Anteile an der Y-GmbH zur Gänze an die X-GmbH transferiert würden (siehe Seite 17 des Berufungsschreibens), ist festzuhalten, dass eine obligatorisch bindende Vereinbarung in den späteren schriftlichen Vereinbarungen nicht enthalten ist. Weil die A-GmbH und die B-KG ihre Geschäftsbeziehungen ansonsten detailliert geregelt haben, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass eine obligatorisch bindende Vereinbarung später auch nicht mündlich getroffen wurde. Dies bestätigt recht deutlich das Vorbringen von Seiten der Beschwerdeführerin, die eine Vereinbarung zwar behauptet, letztlich aber nur aus den äußeren Umständen (letztlich nur der "zeitliche Zusammenhang") den Schluss zieht, dass die A-GmbH "wirtschaftlich gesehen" als Treuhänderin fungiert habe (siehe Seite 18 des Berufungsschreibens).

Im Übrigen lässt das Vorbringen von Seiten der Beschwerdeführerin selbst das Nichtvorhandensein einer obligatorisch bindenden Vereinbarung erkennen, indem ein Herausgabeanspruch der X-GmbH relativiert wird: "eventuell bereits Herausgabeanspruch" (siehe Schreiben vom 09.02.2011) bzw. "gleichsam schon einen 'Herausgabeanspruch'" (siehe Seite 18 des Berufungsschreibens).

Die angefochtenen Bescheide waren daher nach ergänzender Würdigung des Vorbringens der Beschwerdeführerin zum treuhändigen Erwerb der Beteiligungen an der Y-GmbH durch die A-GmbH (in Ausräumung des Begründungsmangels ohne weitere Beweisaufnahmen) unter Zugrundelegung der in der mündlichen Verhandlung

am 13.03.2018 vorgetragenen Sache und der dort berichteten Ergebnisse bereits durchgeföhrter Beweisaufnahmen sowie des dort von Seiten der Beschwerdeföhrerin mündlich Vorgebrachten für die Streitjahre 2007 und 2008 insoweit im Sinne des Beschwerdeantrages abzuändern, als der Beschwerdeföhrerin der Aufwand für Werbung zuzuerkennen war; die das Streitjahr 2009 betreffende Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

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 die Erledigung der gegenständlichen Bescheidbeschwerden unter Zugrundelegung der bereits für den Beschwerdefall mit Erkenntnis vom 31.01.2018, Ro 2016/15/0020, klargestellten Rechtsmeinungen des Verwaltungsgerichtshofes im Wege der Beweiswürdigung zu lösen war, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 6. November 2019